



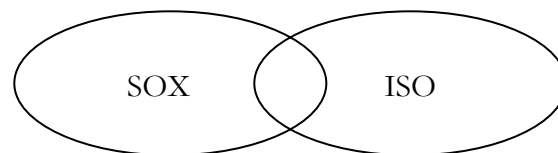
Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Göteborg 2007-01-12

Handelshögskolans Civilekonomprogram
Magister Uppsats

I(SO)X – Är systemen möjliga att förena?

- En fallstudie av Volvo Lastvagnar



Författare:
Magnus Forsberg 820503
Henrik Lidman 820604
Carl Rudin 800506

Handledare:
Jan Marton
Pernilla Lundqvist

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

FÖRKORTNINGAR	3
SAMMANFATTNING	4
FÖRORD	5
1 INTRODUKTION	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemdiskussion.....	7
1.3 Syfte.....	8
1.4 Problemställningar.....	8
1.5 Avgränsning.....	8
1.6 Disposition.....	9
2 METOD	10
2.1 Metodval.....	10
2.2 Vetenskaplig Fallstudie.....	10
2.3 Val av företag.....	11
2.4 Metod för datainsamling.....	11
2.5 Bearbetning och analys av data.....	12
2.6 Val av informationskällor.....	13
2.7 Validitet och Reliabilitet.....	14
3 TEORETISK REFERENSRAM	16
3.1 Processer.....	16
3.1.1 Syftet med processer.....	17
3.2 International Organisation for Standardization (ISO).....	18
3.2.1 ISO Stadgar och Syfte.....	19
3.2.2 ISO 9000- Familjen.....	20
3.3 Sarbanes – Oxley Act of 2002 (SOX).....	23
3.3.1 Syfte och Översikt över Sarbanes – Oxley Act of 2002.....	24
3.3.2 Section 302 - Corporate responsibility for financial reports.....	26
3.3.3 Section 404 - Management assessment of internal controls.....	26
3.3.4 Tillvägagångssätt för att uppfylla kraven i SOX.....	27
3.3.5 Studier om Sarbanes – Oxley Act of 2002.....	28
3.3.6 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).....	28
3.3.7 Auditing Standard No 2 (AS 2).....	29
3.3.8 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.....	29
3.4 Artiklar om ISO 9001 och SOX.....	33
3.5 Integrated Management Systems (IMS).....	34
4 EMPIRI	36
4.1 Förklaring av fallstudie.....	36
4.2 Intern Information.....	37
4.2.1 Kvalitetsavdelning och ISO.....	37

I(SO)X – Är systemen möjliga att förena?
- En Fallstudie av Volvo Lastvagnar

4.2.2	Intern Kontroll och SOX – Koncernnivån	39
4.2.3	Volvo IT	40
4.2.4	VTC: s Processkartor	41
4.3	Extern Information	42
4.3.1	Externa SOX- revisorer	42
4.3.2	Externa ISO- revisorer	43
4.3.3	Intervju med Konsult 1 på Företag A	44
4.3.4	Intervju med Konsult 2 på Företag B	45
4.3.5	Intervju med Konsult 3 på VTC	46
4.3.6	Företag D	47
5	ANALYS	49
5.1	Teoretisk jämförelse	49
5.2	Verkligheten med ISO på VTC	50
5.3	Ett gemensamt arbete med ISO och SOX på VTC	51
5.4	Analys och respons kring artiklar	54
6	SLUTSATS	56
7	FRAMTIDA FORSKNING	58
	KÄLLFÖRTECKNING	59
	Artiklar	59
	Böcker	60
	Lagar/Standarder	61
	Internet	61
	APPENDIX 1	63
	Section 302 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002	63
	Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002	64

FÖRKORTNINGAR

AAA	–	The American Accounting Association
AICPA	–	The American Institute of Certified Public Accountants
AS 2	–	Auditing Standard No 2
AS 5	–	Auditing Standard No 5
CEO	–	Chief Executive Officer
CFO	–	Chief Financial Officer
COSO	–	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
GEC	–	Group Executive Committee
IMS	–	Integrated Management Systems
ISO	–	International Organisation for Standardization
ISO 9001	–	Namn på standard för kvalitetsledningssystem
ISO 14001	–	Namn på standard för miljöledningssystem
IQA	–	The Institute of Quality Assurance
PCAOB	–	Public Company Accounting Oversight Board
SOX	–	Sarbanes- Oxley Act of 2002
SEC	-	Securities and Exchange Commission
VTC	–	Volvo Trucks Corporation/Volvo Lastvagnar

SAMMANFATTNING

Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Företagsekonomiska institutionen, HT 2006

Titel: I(SO)X – Är systemen möjliga att förena? – En fallstudie av Volvo Lastvagnar

Författare: Magnus Forsberg, Henrik Lidman och Carl Rudin

Handledare: Pernilla Lundqvist och Jan Marton

Bakgrund – Genom instiftandet av Sarbanes – Oxley Act of 2002 har företagen som varit tvungna att följa lagen skapat processer och kontroller över den interna kontrollen gällande sin finansiella rapporteringen. I och med de ökade kraven på företagen som lagen ställer har också kostnaderna för att följa densamma ökat. Då de flesta företag sedan tidigare använder sig av kvalitetledningssystem såsom ISO 9001, har företag börjat fundera på om de kan effektivisera sitt arbete gällande Sarbanes-Oxley Act och ISO 9001 genom att på något sätt förena de två.

Syfte – Uppsatsens syfte är att se om det på något sätt går att förena det arbete som företagen lägger ner på kvalitetsledningssystem såsom ISO 9001 med arbetet som det krävs att följa Sarbanes-Oxley Act of 2002.

Avgränsningar – Studien har avgränsats till att undersöka ett företag, Volvo Lastvagnar. Vidare avgränsning har gjorts i den mån att det är endast externa parter som i någon form är verksamma på den svenska marknaden som har intervjuats för insamling av data och information.

Metod – En kvalitativ metod har använts i uppsatsen, vilket förefaller naturligt då uppsatsen har undersökt ett företag och inte flera. Vidare har uppsatsen baserats på inhämtandet av information från källor som medvetet har varit breda för att ge en så rättvisande bild över ISO 9001, Sarbanes-Oxley Act of 2002 och Volvo Lastvagnar som möjligt.

Slutsats – Författarna ser det som teoretiskt möjligt att kombinera ett kvalitetsledningssystem såsom ISO 9001 med Sarbanes-Oxley Act of 2002. Detta genom att dra nytta av de kunskaper som kvalitetsavdelningen har inom dokumentation och identifikation av processer och de risker och kontroller som finns i desamma. För framtida integration av de två systemen ligger ambitionen hos ledningen till grund för hur integrationen kommer att gå och vilka vinster som eventuellt kan göras genom att förena de två. Detta då det är upp till företaget att bestämma sig för om det vill använda sitt kvalitetsledningssystem för att styra verksamheten eller bara för att uppnå certifiering.

FÖRORD

Författarna vill tacka alla de som har ställt upp för att göra uppsatsen möjlig och fört den framåt. Utan ert engagemang och er vilja att lägga ner tid hade uppsatsen aldrig kommit till stånd och nått sitt mål. Ett extra stort tack riktas till Ann-Chatrine Bergendahl och hennes medarbetare på Volvo Lastvagnar.

Tack och med förhoppning om givande läsning!

Magnus Forsberg, Henrik Lidman & Carl Rudin

1 INTRODUKTION

I det inledande kapitlet tas bakgrund till uppsatsens ämne upp. Vidare belyses uppsatsens syfte, problemställning och dess avgränsningar. Syftet är att ge läsaren en kortfattad förståelse för de förutsättningar och problemställningar som uppsatsen behandlar.

1.1 Bakgrund

Ett av huvudmålen för en verksamhet som arbetar inom en konkurrensutsatt bransch är att nå konkurrensfördelar mot sina konkurrenter. Konkurrensfördelar kan exempelvis bestå utav fördelaktig marknadspositionering, snabb leveranstid eller gedigen kvalitet i produkterna (Curtis & Wu, 2000). Ytterligare en konkurrensfördel som är viktigare än tidigare är uppvisandet av en rättvisande och korrekt finansiell rapportering. Detta skapar ett förtroende hos investerare, låneinstitut, leverantörer och kunder. Grunden för en bra finansiell rapportering ligger i en väl genomförd intern kontroll, vilket skyddar investerare och intressenter mot både medvetna och omedvetna felaktigheter (McDonough, 2004).

De senaste åren har de legala kraven på företagens interna kontroll ökat avsevärt. Anledningen till de krafttag som tagits är en reaktion på de redovisningsskandaler i USA i början på 2000-talet med bl.a. Enron och WorldCom. Samtidigt som dessa två företag försvann gick även en av de då *Big Five*¹, Arthur Andersen, under då de var ansvariga för revisionen av dessa bolag. Följderna av skandalerna var mångfacetterade, men den viktigaste och mest märkbara förändringen var instiftandet av Sarbanes-Oxley Act (SOX) 2002 (Kulzick, 2004).

Kraven som ställs av SOX gäller alla företag som har värdepapper registrerade hos Securities and Exchange Commission (SEC), amerikanska motsvarigheten till Finansinspektionen. Amerikanska bolag har följt SOX i snart tre år, icke-amerikanska bolag som är registrerade hos SEC, måste följa SOX från årsskiftet 06/07 (SEC [a], 2006). Instiftandet av denna lag har ställt nya krav på både revisorer och företagsledning. De mest uppmärksammade delarna är *Sections* 302 samt 404 som stipulerar att VD och finanschef skall skriva under på att den finansiella rapporteringen är korrekt samt att den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen är tillräckligt god. Konsekvensen av att bryta mot bestämmelserna i SOX är fängelse och dryga böter. Även revisionsbyrån skall skriva under detta dokument vilket ger dem ansvar för att kvalitén på den finansiella rapporteringen verkligen efterlevs. Många har valt att kalla instiftningen av SOX den mest signifikanta förändringen av den finansiella amerikanska lagstiftningen sedan 1930-talet (Verschoor, 2005).

En direkt och kännbar förändring av instiftandet av SOX var, förutom ökad dokumentation, kraftigt ökande revisionsarvodet till följd av den ökade kontrollen. För 496 företag på *Standard & Poors 500*² har en ökning av revisionskostnaden varit i genomsnitt 103 % från 2001 till 2004 (Ciesielski & Weirich, 2006).

¹ Benämning av de då fem stora revisionbyråerna Arthur Andersen, Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PricewaterhouseCoopers.

² Standard & Poors är ett index som inkluderar 500 av de mest framstående/största företagen noterade i USA.

Vid sidan av SOX har den stora majoriteten av alla företag ett befintligt kvalitetsledningssystem vars syfte är att stärka kvalitén, öka kundlojalitet och bidra till kontinuerlig förbättring av verksamheten. Det finns flera olika typer av kvalitetsledningssystem, mest känt och använt är ISO (International Organisation for Standardization) 9001 som redan används av omkring 800 000 företag i cirka 150 länder. Att följa ISO 9001:s riktlinjer är dock, till skillnad från de krav som SOX ställer inte lagstadgat. Arbetar företaget efter de riktlinjer som ISO satt upp ger detta en certifiering som intygar att företaget har ett fungerande kvalitetsledningssystem vilket ofta ses som en kvalitetsstämpel på god bolagsstyrning och processhantering (ISO [a], 2006). Följden är att ISO 9001 certifieringen har blivit ett marknadskrav snarare än ett legalt krav (Poksinska, 2006). I arbetet för att erhålla ett ISO 9001 certifikat konstrueras detaljerade processkartor över verksamhetens olika aktiviteter. Till skillnad från SOX, vars processer är fokuserade kring företagets transaktioner och processer som påverkar bolagets balansräkning och resultaträkning, är dessa processer av mer operationell karaktär med syfte att säkerhetsställa hög kvalitet mot kunden. Processerna kan till exempel beskriva hur ett företags produktion ska gå till, men även arbetet med årsredovisningen. En revisor³ granskar sedan processerna för att se om de överensstämmer med ISO:s uppställda krav och företagets planlagda kvalitetsledningssystem (ISO [a], 2006).

1.2 Problemdiskussion

Som tidigare nämnts lever större delen av alla företag i en konkurrensutsatt miljö där det hela tiden gäller att förbättra verksamheten och minska kostnaderna. En stor kostnad de senaste åren för många bolag har varit implementeringen av Sarbanes-Oxley Act of 2002. En undersökning av US Financial Executives Institute visade på att 85 %⁴ av de tillfrågade företagen anser att nyttan av SOX är mindre än kostnaden, vilket gör att det funnits alla anledningar att finna lösningar på hur företagets interna kontrollsystem kan effektivisera företagets. Amerikanska företag som följt SOX sedan 2004 har sett en viss nedgång i kostnader för att underhålla systemet tack vare en minskning i antalet kontrollpunkter, utan att för den skull minska säkerheten i den interna kontrollen. (Burrowes, 2006)

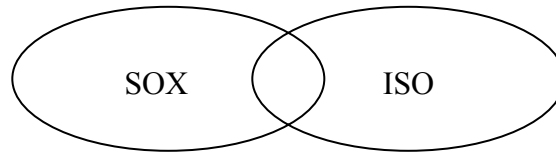
Samtidigt som klagomålen över de höga kostnaderna för SOX-implementeringen kom vid införandet 2004, började företag leta efter andra metoder att minska denna kostnad. Hofmann (2005) beskriver hur han använt sig av ett företags interna kvalitetsledningssystem, ISO 9001, för att uppfylla kraven i SOX. Hofmann (2005) hävdar inte att SOX och ISO 9001 direkt tar sikte på samma sak, men att ISO 9001 kan ses som ett hjälpmedel för att uppfylla kraven i SOX. Vidare menar han att de två systemen kan integreras. Detta innebär att den initiala kostnaden kan bli större, men att besparingen av att endast underhålla ett system återbetalas mycket snabbt. Enligt Hofmann (2005) är den viktigaste komponenten till en lyckad gemensam kontrollfunktion att företaget har gemensamma processkartor för ISO 9001 och SOX. En annan stark förespråkare för gemensam intern kontroll är Liebesman (2003 & 2004). Han visar på ett företag som både lyckats effektivisera och minska kostnaderna för den interna kontrollen till följd av att införa gemensamma processkartor. Då SOX syftar till att finna risker i företaget ser Liebesman att ISO 9001 dokumentationen kan visa på dessa risker genom sina processkartor. De risker som dokumenterats i ISO 9001:s

³Inte en revisor i ekonomisk bemärkelse utan en kvalitetsrevisor från tex Lloyds eller Den Norske Veritas.

⁴ 274 företag ingick i denna studie av US Financial Executives Institute Survey.

processer är av operationell karaktär, men Liebesman menar att operationella risker och finansiella risker ofta tangerar varandra.

Figur 1.1 Tangeringspunkter mellan ISO 9001 och SOX



Källa: Egen

Figuren ovan illustrerar möjliga tangeringspunkter mellan SOX och ISO 9001. Om eller i vilken utsträckning dessa existerar har ej specificerats av vare sig Liebesman (2003 & 2004) eller Hofmann (2005). Klart är dock att kostnaden för att underhålla både ISO 9001 och SOX är betydande (Kymal, 2004) och om det finns möjlighet att harmonisera systemen skulle detta innebära stora besparingar för den grupp av företag som använder sig utav båda systemen. Då många stora företag idag innefattas i den gruppen kan uppsatsämnet därför anses både aktuellt och intressant för en stor del av näringslivet.

1.3 Problemställningar

- Är det möjligt att implementera sina kontroller för SOX i företagets ordinarie kvalitetsledningssystem, ISO ?
- Vad behövs för att detta ska kunna genomföras?
- Samt vad finns det för vinster respektive förluster med en sammanslagning av ISO och SOX?

1.4 Syfte

Syftet med denna uppsats är att för Volvo Lastvagnar identifiera de möjligheter och problem som finns med en integration av kvalitetsledningssystemet ISO 9001, med arbetet med att uppfylla SOX- lagstiftningens krav. Detta ämnar vi uppfylla genom att presentera en helhetsbild där samtliga parter som skulle kunna komma att involveras i en sådan integrering undersöks.

1.5 Avgränsning

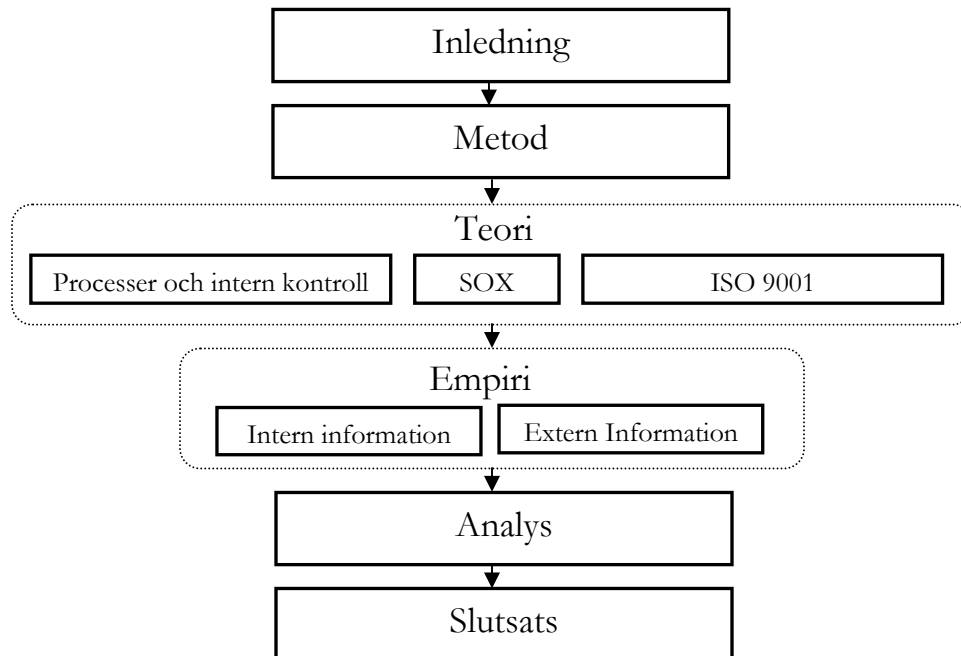
Studien tar sin utgångspunkt från ett bolag, nämligen Volvo Lastvagnar⁵. Detta innebär att slutsatser i denna uppsats kring de interna möjligheterna och problemen att integrera ISO 9001 och SOX, då främst Titles III och IV, endast gäller för detta bolag. Vidare är det endast parter som i någon mån agerar på den svenska marknaden som har undersökts när det gäller externa parter som revisorer, konsulter och andra företag.

⁵ Företaget kommer i fortsättningen benämnas VTC (Volvo Trucks Corporation) eller Volvo Lastvagnar utan någon åtskillnad.

1.6 Disposition

Dispositionen för denna uppsats beskrivs nedan. Den grundläggande informationen som är nödvändig för att skapa en förståelse för ämnet ges i teorin. Empirin belyser den frågeställning som uppsatsen behandlar och syftar till att komplettera den teoretiska referensramen. Analysen använder den teori och empiri för att svara på de frågeställningar som uppsatsen har. I slutsatsen ges författarnas bild av möjligheten för en integration av ISO och SOX för Volvo Lastvagnar.

Figur 1.2 Disposition



2 METOD

I detta kapitel diskuteras val av metod samt hur studien praktiskt och teoretiskt har genomförts. Vidare fokuserar detta kapitlet på hur bearbetningen och analysen av data har behandlats. Slutligen diskuteras studiens validitet och reliabilitet.

2.1 Metodval

Analysarbetet kan delas in i kvalitativa och kvantitativa metoder (Esaiasson, 2005). Målet i denna uppsats är att undersöka till vilken grad två befintliga interna system korrelerar och kan samverka med varandra. Metoden som använts för analys av det insamlade materialet är av kvalitativ natur. Detta förefaller naturligt då författarna endast baserat undersökningen utifrån en observation ur en population, och ej har någon data som kan omvandlas till numerisk form. Således finns det därför inte i denna uppsats adekvat data att göra kvantitativa eller statistiska tester av (Esaiasson, 2005). Då det undersökta företaget kan anses vara en unik observation har uppsatsen genomförts i form av en fallstudie.

2.2 Vetenskaplig fallstudie

Denna studie är en enskild fallstudie. Det innebär att undersökningen baseras utifrån ett företag till skillnad från en multipel fallstudie, som undersöker flera företag, utförda på olika ställen under olika betingelser (Kruise, 1998 & Yin, 1989). Problemställningen studien försöker svara på kan dock inte anses vara unik eller endast av intresse för just detta enskilda företag. Dock kan studiens konklusioner och rekommendationer inte användas, utan vidare bearbetning, på andra företag. Detta beror på att denna fallstudie grundar sig på de förutsättningar som just det undersökta företaget har. Således är resultatet och eventuella konklusioner från denna studie ej av generell karaktär, utan endast gällande för det undersökta företaget. Det är dock sannolikt att vissa generella lärdomar kan dras ur detta exempel. Kunskapsytet är dock ”primärt förstående, inte förklarande” (Andersen, 1998, sid. 31). Om syftet hade varit att förklara generella kunskaper hade det varit lättare att utföra en multipel fallstudie.

Detta är en fallstudie som är skriven utifrån ett vetenskapligt perspektiv. Med detta menas att vi genomför denna uppsats med utgångspunkt från att så objektivt som möjligt beskriva den rådande verkligheten (Esaiasson, 2005). Studien har dock också ett annat syfte, nämligen att tillfredställa de krav och önskemål vår uppdragsgivare har på studien. Uppdragsgivarens krav och önskemål är nödvändigtvis inte av vetenskaplig karaktär⁶. Sammantaget kan det sägas att studien dels är en vetenskaplig studie⁷ och dels ett projekt av konsultkaraktär. Det finns således två olika perspektiv eller syften med denna studie vilket kan innebära inskränkningar på den vetenskapliga metoden, såväl som kvaliteten på de rekommendationerna ämnade endast för uppdragsgivaren. För att undvika detta har det framställts två rapporter, där denna är av strikt vetenskaplig karaktär⁸ och den andra i grunden är densamma men accepterar vissa avstamp från accepterade vetenskapliga metoder. Som följd av denna metoddelning

⁶ Uppdragsgivaren är dock medveten om de vetenskapliga krav som begränsar rapportens karaktär.

⁷ Vetenskapligt korrekt i den grad en magisteruppsats kan anses vara så

⁸ se fotnot 7

anses den största delen kunna undanröjas, men inte all, konflikt mellan de skilda krav som olika intressenter ställer på studien.

2.3 Val av företag

Det undersökta företaget för denna studie är ej ett slumpmässigt val. Då den totala populationen av svenska företag som berörs av SOX är synnerligen få, har Volvo Lastvagnar valts då de ingår i Sveriges till omsättningen största koncern AB Volvo (OMX, 2006). Dessutom har de erbjudit mycket goda förutsättningar till datainsamling, då författarna fått tillgång till intern information och att Volvo Lastvagnar under flera år arbetat med implementeringen av SOX. Vidare har företaget valts då lokalisering av företagets huvudkontor är beläget i närområdet till författarnas hemvist samt att ett par av författarna besitter kunskap om företaget, som möjliggjort en ökad förståelse om företagets struktur, då de vid tidigare tillfällen har arbetat inom den koncern som företaget tillhör. Det ska dock tilläggas att alla svenska företag som berörs av SOX inte har kontaktats, och därmed kan ingen slutsats dras av att det undersökta företaget är det företag som ämnar sig bäst för denna typ av vetenskaplig studie. Emellertid är författarna till studien av den åsikten att det undersökta företaget besitter de egenskaper, i form av företagsstorlek, resurser investerade i internkontroll, samarbetsvilja och geografiskt lokalisering, som krävs för att genomföra en god studie. Att investera mer tid och resurser på att finna ett bättre undersökningsföremål bedöms ej som tillfredsställande nog att försvara dess ytterligare kostnad i tid och resurser som det skulle ta i anspråk.

2.4 Metod för datainsamling

Generellt finns det tre metoder för en samhällsvetare att samla in sitt material på: a) Att fråga människor, b) Att observera människor och c) Att observera fysiska spår och resultat av mänskliga aktiviteter (Esaiasson, 2005). Denna uppsats kan anses använda sig av a) respektive c). Flera olika metoder har använts för att inhämta data, både primär och sekundär. Nedan följer de olika metoder för datainsamling som studien har baserats på:

- *Intervjuer* – Har genomförts med dels personal hos uppdragsgivaren men också, i den mån som möjlighet getts, med externa parter såsom revisorer, andra företag och konsulter. Eftersom detta är en kvalitativ studie finns det inga standardmallar för vilka frågor som ska ställas på intervjuer. Varje intervju är således att betrakta som unik i både frågor och svar vilket kan i viss mån ses som en diskussion. Samtliga intervjuer har dock grundats på i förhand framtagna frågor. Det vill säga att varje intervju har haft ett specifikt syfte, men att även andra ämnen och frågor har diskuterats beroende på den kunskap som intervjuarna ansett respondenten ha. Samtliga intervjuer, interna och externa, har dock innehållit frågor om:
 - Respondentens arbetsuppgifter och om dennes plats på företaget.
 - Deras förhållande till SOX och ISO 9001.
 - Problem och möjligheter att förena systemen.
- *Interndata* - Inhämtas dels med hjälp av intervjuer som beskrivs ovan, men samtidigt och kanske främst genom uppdragsgivarens intranät som författarna har tillgång till.

- *Tidigare forskning* - Då studien uppnår en hög aktualitet vid ett användande av vetenskapliga artiklar från den senaste tiden, har således fokus legat på desamma. Vidare kommer detta naturligt då uppsatsens innehåll kretsar kring frågeställningar som endast har existerat i några år. Skrivna böcker har använts i proportion till dess relevans i dag. Tidningsartiklar har i några fall använts som tillägg, i de fall då de bidrar till en mer inspirerande text.
- *Lagstiftning/krav* - Sarbanes Oxley Act of 2002 har främst använts, men även annan redovisningsrelaterad lagstiftning såsom AS 2⁹ har kommit ifråga. Vidare är ISO 9000- familjens krav och rekommendationer en central informationskälla. I första hand har vi valt att använda oss av ISO 9001 där kraven för certifiering finns listade.

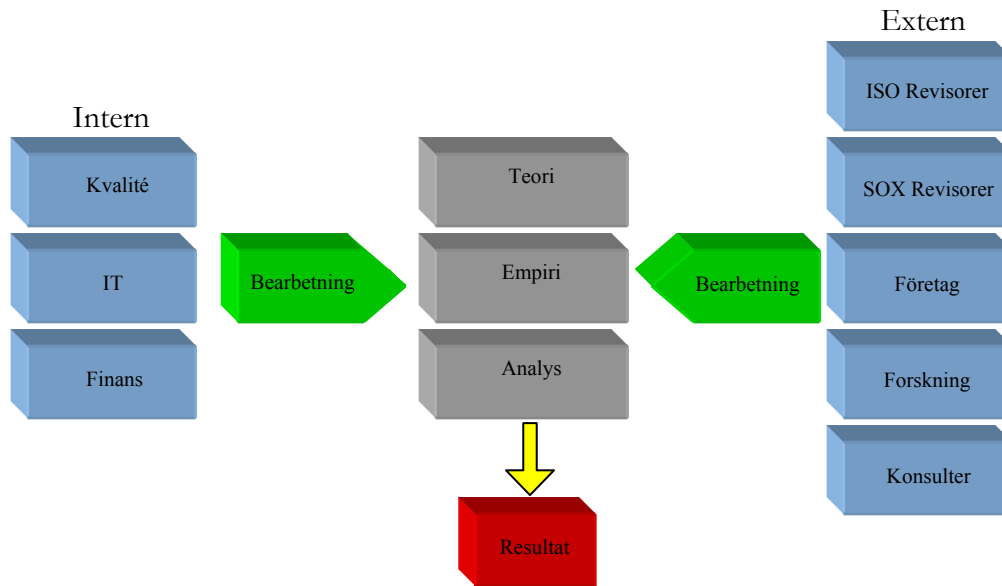
2.5 Bearbetning och analys av data

Då vi samlat in material från flera olika typer av källor har vi försökt organisera och rangordna den information vi samlat in utifrån hur relevant, korrekt och representativ den kan anses vara. Tidigare forskning, med förutsättning att den är aktuell och genomförd i liknande förhållanden, samt lagstiftning kan anses vara trovärdiga och objektiva källor. Intervjuer inom och utom företaget kan dock anses mindre objektiva, och enskilda åsikter måste noga vägas emot varandra. Intervjuer av flera personer på olika nivåer både inom företaget och externt har genomförts. Då författarna ej dragit slutsatser utifrån enskilda personers/företags utsago tror vi oss minska risken för att subjektiva och ej nödvändigtvis korrekt data blivit felaktigt representerad i empirin och analysen. Intervjuer utanför företaget har förutom subjektiv åsikter också bedömts utifrån deras kommersiella intressen. Exempel på sådana parter är konsulter, andra företag, och revisorer. Det ska också uppmärksammas att då författarnas kunskap och förståelse inte alltid överensstämmer med de intervjuade personernas, kan även den data som vi dokumenterat vara utsatt för viss subjektivitet. Den interndata som har inhämtats har analyserats inom uppsatsgruppen och vid tveksamheter har upphovsmannen kontaktats.

Data som har samlats in har systematiskt dokumenterats och kopplats till rätt ursprung. För att få en överblick över datainsamlingen och dess ursprung har vi utvecklat en informationskarta som separerar interna och externa parter. De interna parterna är vidare separerade utifrån plats i hierarkin och avdelning/verksamhetsområde. Denna indelning är en konstruktion som har utvecklats under studiens gång då samtliga intervjuer har haft en individuell prägel, men framförallt påverkats av den intervjuade personens förhållande till det undersökta företaget eller ämnet som intervjun behandlat. Detta synsätt var först konstruerat endast för intervjuobjekten, men resterande insamlade data inkorporerades senare då även denna kunde, till viss del, anses jävig eller subjektiv.

Figur 2.1 Informationskarta

⁹ Accounting Standard no. 2 utgedd av PCAOB



Källa: Egen

Den interna indelningen består av kvalitetsavdelningen, IT-avdelningen och finansavdelningen¹⁰. Vidare är varje avdelning indelad i olika hierarkinivåer. Till den interna delen ska också läggas den sekundärinformation som använts i form av interndokumentation och processflöden relaterade till ISO 9001 och SOX. För den externa delen har vi skilt de olika intressegrupperna åt, då de delvis har konkurrerande intressen. Den aktivitet benämnd bearbetning representerar analysen av datamaterialet. Här har vi vägt informationen från de olika källorna emot varandra för att uppskatta vad som väger tyngst, och därmed borde få större utrymme i uppsatsen. Tanken har dock inte varit att utelämna någon information, utan endast att värdera informationen olika beroende på dess ursprungskälla. Modellen har bidragit till ökad överskådlighet över den inhämtade informationen, men framförallt ökat medvetenheten om betydelsen av var informationen har sitt ursprung. Med hjälp av detta tankesätt tror vi oss ha rensat råinformation i denna uppsats på flertalet felaktigheter.

För att uppnå en analys av den problemställning som uppsatsen behandlar har författarna med hjälp av teorin skapat sig en grundläggande bild och förståelse för arbetet med ISO och SOX. Vidare har de intervjuer som genomförts analyserats med stöd av kunskaperna i teorin. Intervjuobjektens svar tillsammans med kunskaperna i teorin har sedan legat till grund för analysen, författarna har i analysen skildrat skillnaderna mellan teorin och hur det i verkligheten ser ut i praktiken. Denna analys har sedan använts för att svara på de problemformuleringar som uppsatsen behandlar.

2.6 Val av informationskällor

Informationskällorna i denna uppsats är medvetet breda. Syftet har varit att ge en rättvisande bild över hur ISO 9001 och SOX korrelerar med varandra. För att uppnå en rättvisande bild har det varit nödvändigt att inhämta information från många olika källor, då åsikterna kring denna fråga har visat sig vara många och starkt påverkade av egenintressen. Utgångspunkten

¹⁰ Gemensam benämning för de medarbetare som arbetar med SOX inom AB Volvo

för studien har hela tiden legat kring Volvo Lastvagnar, och merparten av informationsmaterialet kommer således från denna källa¹¹. Intervjuer och beaktande av internmaterial inom kvalitets- och finansavdelningen är i fokus då ansvaret för både ISO 9001 och SOX ligger innanför dessa avdelningar. Intervjuer med övriga delar av AB Volvo, då sådana har gjorts, har inhämtats på grund av (1) enskilda personers specifika kunskap och tidigare erfarenheter inom ämnesområdet eller (2) för att få en bild av hur arbetet går till med SOX och ISO 9001 kontra samma arbete på Volvo Lastvagnar.

Då Volvo Lastvagnar samt moderbolaget AB Volvo söker, men i nuläget saknar, ett bra svar på frågan om SOX och ISO 9001 kan integrera med varandra, har det varit nödvändigt att söka information utifrån. Detta förefaller som ett naturligt steg när kunskapen för en sådan integration inte är tillräcklig inom företaget. De parter som vi valt att kontakta eller använt oss av, består utav revisorer för både SOX och ISO 9001, konsulter med kunskap inom båda systemen¹², andra svenska företag i liknande situation¹³ samt forsknings-, populärvetenskapliga artiklar och statistik som publicerats inom området. Revisorer har ansetts givande att intervjua då de besitter stor kunskap om vad som krävs för att upprätta de enskilda systemen och dessutom är det de som i slutändan faller avgörandet om kraven är uppfyllda. Revisorer som arbetar med ISO har kontaktats upprepade gånger, tyvärr har ej någon av de tillfrågade revisorerna varit villiga att delta. Dock har författarna funnit ett komplement i form utav information erhållen av VTC från deras ISO- revisor angående det valda ämnet. Konsulter som antingen har specialiserat sig inom ett av systemen eller på integrationen mellan de båda har kompletterat informationen från revisorerna som inte reviderar båda. Information från företag i liknande situation är en viktig informationskälla då de kan bidra med erfarenheter och förslag på lösningar. Artiklar och undersökningar som är relaterade till ämnesområdet har utgjort en viktig utgångspunkt för arbetet med att identifiera eventuella punkter där SOX och ISO 9001 korrelerar med varandra.

Inom gruppen externa parter som har blivit kontaktade har företag och konsulter blivit valda utifrån kriterier såsom (utan inbördes rangordning) *relevans* för uppsatsens utformning, *jämförbarhet* med Volvo Lastvagnar, *kunskaper* om ämnet samt geografisk *tillgänglighet*.

2.7 Validitet och reliabilitet

Att det som mäts är det som avses att mäta är av hög vikt för alla studier av detta slag. En studies validitet är ett mått som används för att mäta dess förmåga att undersöka vad den faktiskt avser sig undersöka (Kvale, 1997). Då detta kan verka som en självklarhet uppstår i verkligheten ofta översättningsproblem mellan en forskares teoretiska ansats och undersökningens praktiska problem (Esaiasson, 2005). För att undvika dessa översättningsproblem har författarna varit noga när teori¹⁴, empiri och den verkliga användningen kopplats samman.

Metodvalet av denna studie är ej av sådan karaktär att den kommer att genomföras oavsett hur väl den passar till det som ämnas undersökas. Det har alltså, när nödvändigt, skett

¹¹ D.v.s. den del av *Figur 2.1* som vi benämnt som ”Intern”

¹² Innefattar revisorer och konsulter.

¹³ Svenska företag som är tvungna att anpassa sig till SOX- kraven och har ett befitligt kvalitetsledningssystem av typ ISO 9001.

¹⁴ Som i vissa fall består av lagtexter.

omarbetningar av metoden för att den ska bli mer anpassad för nya förutsättningar. Emellertid är det fortfarande tänkbart att den slutgiltiga konklusionen är att studiens resultat inte är helt tillförlitliga som följd av att metoden varit missanpassad. Dock tros risken för ett sådant scenario minska genom att, om nödvändigt, omarbete metoden då ej på förhand förväntade problem dyker upp. På så sätt säkras att resultaten har en hög validitet, som bidrar till resultatens trovärdighet. De fortlöpande ändringar som skett, främst i databehandlingen, är klart beskrivna och motiverade i denna sektion av metodkapitlet.

Det är också viktigt att studien har en hög reliabilitet. Detta betyder att resultatet av studien inte påverkas av vem som gör den. Givetvis är detta i sin extrema mening en omöjlighet. En studie kommer alltid att ha en subjektiv prägel över sig beroende på vem som genomför undersökningen. (Lundahl & Skärvad, 1999) Till viss del underlättar det att vara flera författare då eventuella subjektiva bedömningar lättare uppdagas (Andersen, 1998). För att utesluta onödiga mätfel har författarna varit noga med att organisera och katalogisera den data som använts i uppsatsen. Metoder och tillvägagångssätt har dokumenterats i rapporten så att även om ett mätfel skulle förekomma kan de lokaliseras och omarbetas.

Då information från lagföreskrifter rörande SOX och standarder såsom ISO 9001 kan anses vara tillförlitliga och dess information enkelt kontrollerbar, råder det emellertid större osäkerhet kring den interna data som rör det undersökta företaget. Informationen här löper dels en risk att vara missvisande på grund av den ursprungliga författarens medvetna eller omedvetna misstag. Kontrollen av båda kan vara problematisk då till skillnad från offentliga dokument som lagstiftningen för SOX och ISO 9001 så är den mesta av denna information intern, och därmed inte direkt kontrollerbar för utomstående. Dock anses det att genom att kritiskt granska den information som används i analysen kan en hög reliabilitet upprätthållas, exempelvis genom jämförelse mellan olika informationskällor. Oklarheter och misstänkta felaktigheter rörande intern information som ingår i studiens analys har utretts direkt med det undersökta företaget. Detta anses ha varit möjligt då studiens informationsinhämtning i stor utsträckning har utförts hos uppdragsgivaren. På grund av att stora delar av informationen i denna studie inte är tillgänglig för läsaren, är dock kontrollen av eventuella felaktigheter begränsad för denna. Det faktum att studien har flera intressenter, varav uppdragsgivare har tillgång till samtliga data och stor kunskap inom det undersökta området, kan dock innebära att sådana mätfel kan uppdagas tidigt, och därefter justeras.

För att ytterligare öka validiteten och reliabiliteten har författarna skickat materialet från intervjuerna, som kommer att skrivas i uppsatsen, till respondenterna för att eliminera eventuella felaktigheter som har uppstått i författandet av detsamma. Vidare är inga namn på personer eller företag med undantag för AB Volvo och VTC, detta på grund av respondenternas önskemål.

3 TEORETISK REFERENSRAM

I detta kapitel förklaras och beskrivs de viktigaste områdena inom ett företags interna kontroll över kvalitet och finansiell rapportering. Först förklaras syftet och nyttan för företag att använda sig av processer i olika sammanhang. Vidare beskrivs syftet med ISO och hur arbetet sker för att följa densamma. En beskrivning görs sedan av Sarbanes-Oxley Act of 2002, vad den ställer för krav och hur arbetet utförs för att följa densamma. Vidare återges de artiklar som behandlar korrelationen mellan ISO 9001 och SOX. Slutligen behandlas kort integrerade kvalitetsystem. Detta kapitel belyser ej de processer som Volvo Lastvagnar använder sig av.

3.1 Processer

Syftet med att förklara användandet av processer är att kartläggning och användningen av processer är nyckelfrågor för både ISO 9001 och SOX. Vidare kommer processer vara en viktig del av analysen och slutsatserna som dras utifrån den empiriska datan.

Ett av de första företagen som introducerade processkartor var General Electric, detta gjordes för att underlätta den konstanta förbättring de sökte genom *work-outs*¹⁵ och *best practice* (Hunt, 1996). En process ges form genom skapandet av kartor som beskriver flödet. Processen visar på så vis på vilket sätt som företaget skapar värde för sina kunder och andra intressenter (Hunt, 1996). Inom alla företag finns det olika processer som sker, några av de sker konstant medan andra endast sker en gång per år. Dessa processer kan vara hantering av inköpsordrar, anställning av ny personal eller framtagning av nya produkter. En process har ofta flera komponenter, som nedan beskrivs (Ould 1995).

- *Aktivitet* – något som utförs av en maskin eller en människa
- *Grupp* – detta innefattar flera aktiviteter i en process
- *Samverkan* – det som sker mellan de olika aktiviteterna
- *Mål* – processen har ett mål som den skall uppfylla
- *Input* – det som förs in i processen
- *Output* – det som kommer av processen

Förutom processer finns det inom företag också olika funktioner, dessa kan vara personal-, finans- eller inköpsfunktion. Skillnaden är att en funktion har krav, resurser och personal även om de oftast finns integrerade i processerna. (Ould, 1995)

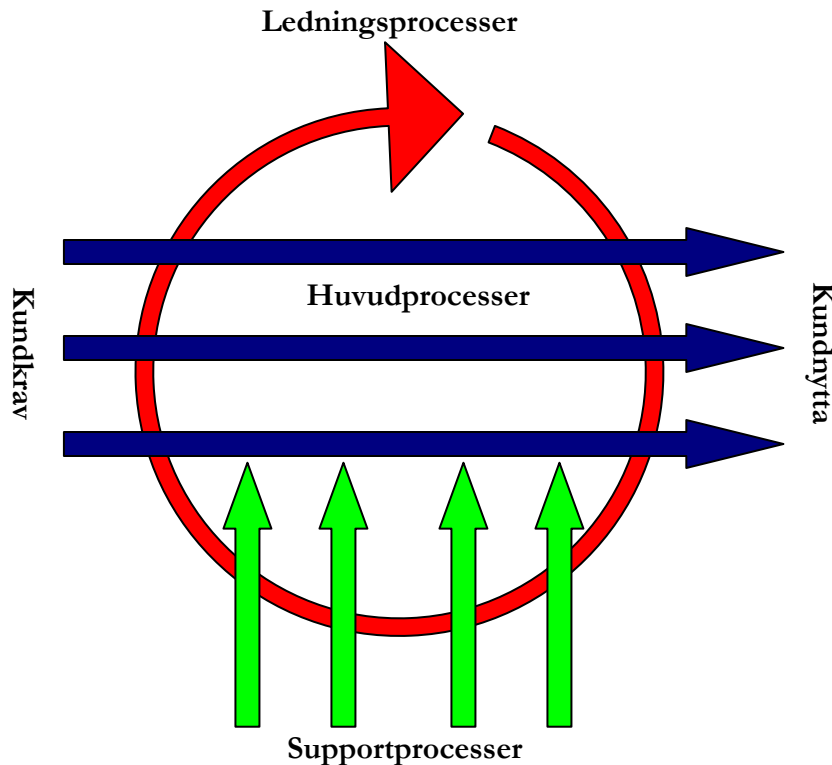
En process har två viktiga attribut, den ena är att det alltid finns en kund i slutändan. Kunden kan vara både intern och extern. Vidare korsar en process nästan alltid organisatoriska gränser för att göra om dess input till output och kundnytta. (Willoch, 1994)

Vidare finns det tre typer av processer i en organisation, huvudprocesser, supportprocesser och ledningsprocesser. Huvudprocesser har som syfte att tillfredsställa externa kunder, vilket sker genom att besvarande av kundkrav vilket i slutändan ger en ökad nytta för den externa kunden. Supportprocesser ser till de interna kunderna, ofta hjälper de indirekt

¹⁵ En typ av brainstorming som introducerades av General Electrics

huvudprocessen genom support eller genom att skapa en bra arbetsmiljö. Ledningsprocesser handlar om att styra de två underliggande processtyperna eller planeringen på en övergripande affärsnivå (Ould, 1995).

Figur 3.1 De tre typer av huvudprocesser som finns i ett företag



Källa: Egen modell

3.1.1 Syftet med processer

En process kan ha flera olika användningsområden, men nyttan av en process kan sammanfattas genom fem huvudpunkter (Ould, 1995).

- *Ökad förståelse för affärsverksamheten* – Alla som arbetar på ett företag har ofta en relativt god uppfattning över hur verksamheten är organiserad, vad gäller funktioner och affärsområden. Anställda vet vad de gör, vem de rapporterar till och vem de är beroende av. Det de ofta inte vet är var hela den process som de är en del av börjar och slutar. Uppnås en medveten om detta kan det bidra till ökat samarbete och förståelse för vikten av det arbete som görs.
- *Kvalitetssäkring* – Genom att processerna görs synliga genom processkartor kan de på så vis kommunicera vem som skall göra vad, se om det som ska göras verkligen blir gjort samt skapar en möjlighet till förbättring av de nyckelprocesser kring vilken verksamheten är uppbyggd. Detta är i korthet vad ISO 9001 handlar om, vilket kommer att utvecklas senare i detta kapitel.

- *Stegvis förbättring* – Total Quality Management¹⁶ har som syfte att skapa ökade vinster och minskade kostnader genom ökad servicegrad och kvalitet. Detta arbete möjliggörs i större grad om allt som sker från det att en kund lägger en order till att de erhåller produkten är tydligt dokumenterat i form av en process. På så vis ges ett enkelt sätt att finna de moment i processen som är problemområden och hur dessa kan förbättras.
- *Radikal förändring* – Ska ett företag göra en radikal förändring gäller det att säkert veta vilka konsekvenser som uppstår. I detta fall är ej väldetaljerade processer av någon större nytta, här är de stora processer som grupperar underprocesserna av intresse. En fråga som ställs kan vara, måste vi ha en central inköpsavdelning? Finns det då möjlighet att förändra processen så att vi kan fortsätta arbeta på samma sätt men utan en central inköpsavdelning, den nya processen dokumenteras och efterföljs för att verksamheten skall fungera.
- *Användningen av IT system i verksamheten* – Den information som är nödvändig i dagens affärsverksamhet är ofta av stor vikt för hur företaget fungerar. IT är den sammankopplade länken som ser till att rätt information når rätt person inom organisationen. Genom väldokumenterade processer kan IT på ett enkelt sätt tillfredställa de behov som finns, i rätt tid och i rätt format. Om en IT-avdelning ej har fullgoda processbeskrivningar kring vilken byggnationen av IT-plattformen sker, är det lätt att de fördelar som IT var tänkta att ge ej uppnås.

Varje process har en processägare, personen är ansvarig för att processen fungerar men också mycket viktigt, att den efterföljs. Genom utdelningen av detta ansvar, skapas inom processen en naturlig punkt som håller samman de olika funktioner som är inkorporerade i processen. För att processen skall fungera så optimalt som möjligt är det av stor vikt att processägaren med jämna mellanrum sammankallar alla inblandade i processen och diskuterar möjliga förändringar som kan öka kundnyttan, vilket är det slutgiltiga målet med att arbeta efter processer. (Hunt, 1996)

Vidare finns en mycket viktig aspekt i kartläggningen av företagets processer, detta är på vilket sätt processen dokumenteras. Om varje avdelning ritat sina processer på olika sätt skapar detta flertalet problem. Svårare för övriga anställda att förstå, genomföra radikala förändringar då strukturen ej är densamma samt IT som då får hantera flera olika typer av processbeskrivningar. Ett gemensamt tillvägagångssätt underlättar för alla parter. (Hunt, 1996)

3.2 *International Organisation for Standardization (ISO)*

ISO¹⁷ är ett nätverk som består av 157 nationella standardinstitut. Varje land representeras av ett mandat i generalförsamlingen, som är belägen i Genève i Schweiz. ISO är inte ett statligt, ej heller politiskt organ utan representeras av nationella delegater från både privata och

¹⁶ Kontinuerlig förbättring av verksamheten där kvalitets arbetet skall finnas i en organisations alla processer.

¹⁷ Förkortningen ISO kommer från grekiskans *isos* och betyder *jämlikt*. Tanken att förkortningen ISO ska gälla i alla länder och förstås på alla språk.

offentliga organ. ISO:s huvudsakliga uppgift är att utveckla internationellt gällande standarder inom en rad olika områden. Standarderna kan gälla allt från storleken på ett A4-ark (A4 är en ISO standard) till för uppsatsen mer intressant, krav på kvalitetssystem inom företag. ISO är världens största organisation av sitt slag och de senaste fem decennierna har ISO publicerat över 16 000 standarder. (ISO [a], 2006)

ISO grundades officiellt 1947, men syftet bygger på tidigare internationella organisationer med en historia som sträcker sig tillbaka till början av 1900-talet. Grunden i verksamheten har alltid legat i exakta tekniska specifikationer på vad som är internationella standarder, men på senare tid har även så kallade generiska ledningssystemstandarder utvecklats¹⁸. Med generisk menas att standarden kan användas på alla företag oavsett storlek, produkt eller tjänst, bransch eller andra företagspecifika premisser. De två mest välkända sådana standarderna är ISO 9001, som består av kvalitetskrav för verksamheter inom och mellan företag, samt ISO 14001 som ställer upp riktlinjer för att företag ska uppnå sina miljökrav. (ISO [a], 2006) ISO 9000 –familjens krav är de som är relevanta för denna studie, och behandlas utförligt senare.

3.2.1 ISO Stadgar och Syfte

ISO har fem stadgar som är viktiga att känna till för att förstå hur utvecklingen bakom standarderna går till (ISO [a], 2006):

- *Jämlikt* - Varje medlem (en från varje land) har rätt att delta i utvecklingen av alla standarder som denne anser är viktiga för sitt lands ekonomi. Detta betyder att organisationen är i sin helhet demokratisk, där varje land oavsett storlek har en röst.
- *Frivilligt* - Eftersom ISO inte är ett statligt organ är således alla standarder och krav som ställs på företagen frivilliga. Det finns inga legala möjligheter för ISO att påtvinga en standard, men däremot är det vanligt att nationella myndigheter anammar ISO:s standarder i landets lagstiftning.
- *Marknadsdriven Organisation* - ISO har som syfte att bara utveckla standarder som det finns ett behov av. Med detta menas att utvecklingen av nya standarder utförs av de medlemmar som efterfrågar dessa. Utvecklingen sker generellt i samförstånd mellan experter inom området, representanter från näringslivet och offentlig verksamhet.
- *Konsensus* - Nya standarder antas efter att de som efterfrågat den nya standarden har nått en konsensus. Anledningen till de stora kraven på samstämmighet är för att öka medlemslänternas användning av de nya normerna. Redan utarbetade standarder omarbetas regelbundet eller efter behov.
- *Internationellt* - Alla standarder som utvecklas inom ISO är överenskommelser som gäller över hela världen. Utvecklingen av normer av denna omfattning kräver ca 3 000 tekniska grupper med sammanlagt 50 000 experter som deltar varje år. Organisationen är finansierad av sina medlemmar och även den största delen av aktiviteterna och kostnaderna sker på det nationella planet och finansieras då av

¹⁸ Eng: Generic Management System Standards

branschspecifika intressegrupper eller statliga organ. Upprättandet och revideringen av krav för att erhålla certifikat som ISO 9 001 sker på företagets bekostnad.

ISO har många olika intressenter och detta påverkar också utformningen av standarderna. Många standarder har flera olika intressegrupper, vissa är mer riktad för att tillfredställa en ensam grupp som till exempel konsumenter. De standarder som är av hög teknisk och exakt art som bestämmer riktlinjer för tågrälsens bredd och containerstorlek är av stort intresse för alla företag inom transportbranschen och deras kunder. Om en gemensam standard kan få stor verkningskraft kan detta innebära enorma besparingar. När de gäller de generiska standarderna som ISO 9 000 och 14 000 utdelas certifikat till företag som uppfyller kraven. Detta ska i sin tur verka som en garant för företagets leverantörer och kunder att allting fungerar på ett korrekt och effektivt sätt. När genomslagskraften blir stor av ett av ISO:s utvecklade kvalitetssystem, utvecklas certifikatet till ett krav som ställs på företaget av marknaden. Generellt sett är ISO:s intressenter: företag, nationer, handels- och branschorganisationer samt mer ospecificerade intressenter som utvecklingsländer och konsumenter. (ISO [a], 2006)

När ett företag vill bli ISO certifierat använder de sig av antingen intern eller extern kunskap för att bygga upp arbetet med ISO. När detta är genomfört går företaget igenom en revision av en ISO-revisor, om denna revision godkänns av revisorn erhåller företaget ett certifikat som godkänner företaget enligt standarden. (ISO Council, 2006)¹⁹

3.2.2 ISO 9000- Familjen

ISO 9000 – familjen består utav ISO 9001, 9004 och 19001 där den förstnämnda fastställer de krav som ska vara uppfyllda för att tilldelas certifikat och de två sistnämnda vägleder arbetet mot detta. ISO 9000- familjen behandlar de krav som ställs på företagets kvalitetsledningssystem för att tilldelas ett certifikat. Syftet med att upprätthålla ett bra effektivt kvalitetsledningssystem ges nedan. (ISO Council, 2006)

- *Förbättringar* - ISO 9001 är ett verktyg som hjälper företag utveckla goda interna processer och system. Bra processer och system är avgörande för företagets prestation och utveckling.
- *Marknadsföring* - Ett ISO- certifikat är det mest välkända certifikatet för kvalitetsledningssystem och är därför en indikator för kunder att företaget tar kvalitet på allvar och att kunderna kommer i första hand.
- *Kundkrav* - Många företag har krav på de företag som de gör affärer med. Att leverantören är ISO 9001 certifierad kan vara en sådant krav. Certifiering anses därför vara ett krav från markanden.

Då ISO 9001 främst är riktad mot att tillfredställa företagets kunder är det viktigt att förstå att standarden inte är framställd för att skydda en svag grupp, t.ex. konsumenter. Utan ISO är ett kvalitetsledningssystem utformat med fokus på kundernas tillfredsställelse. Logiken ligger i att då företagets kunder är företagets främsta inkomstkälla så torde deras intressen

¹⁹ En organisation med syfte att stödja användare med info och implementeringstips av ISO 9000

vara centrala i företagets kvalitetsledningssystem. ISO 9000 är således inte framtaget med basis utifrån en kundspecifik intresseorganisation.

3.2.2.1 *Kraven från ISO 9001*

Kraven utgår från en tro att företag består utav ett system av processer, och att processer i sin tur består av sammanknutna aktiviteter. Upplägget av kraven i ISO 9001 är utvecklade för att förbättra dessa processer och system. Standarden består utav fem huvudkapitel (ISO [b], 2006):

- *Ledningssystem för kvalitet* - Som första steg måste företaget definiera sina processer och förstå hur de samverkar. Vidare krävs att de resurser som krävs för att upprätthålla processerna specificeras, samt att man upprättar en kvalitetsmanual och dokumentering över tillvägagångssätt och utförda processer.
- *Ledningens ansvar* - ISO 9001 ställer höga krav på att högsta ledningen ska ansvara och driva frågor som berör kvalitetsledningssystemet. Ledningen ska bland annat upprätta regler, tillvägagångssätt och utföra regelbundna evalueringar över systemets effektivitet. Det läggs också stor vikt på att ledningen engagerar sig i utvecklingen av det befintliga kvalitetsledningssystemet.
- *Hantering av resurser* - Företaget måste tillhandahålla de resurser i form av kompetent personal, lokaler, datorutrustning mm som krävs för att upprätthålla och ständigt förbättra kvalitetsledningssystemet.
- *Produktframtagning* - Eftersom ISO 9001 till stor del riktar sig till att tillfredsställa företagets kunder ställs speciella krav på framtagningen på nya produkter och tjänster. Underkategorierna i detta kapitel är: planering av produktframtagning, kundanknutna processer, konstruktion och utveckling, inköp, produktion av tjänster och varor, överlämning av tjänster och varor. Varje underkategori ställer i sin tur krav på hur processerna ska utvecklas och skötas för att försäkra sig om kundernas bästa.
- *Mätning, analys och förbättring* - Systemet av processer måste också regelbundet testas. Detta görs dels genom att skaffa sig en uppfattning om huruvida kunderna anser att kundkraven har uppfyllts av företaget, och dels genom internrevisioner som fastställer att kvalitetsledningssystemet överensstämmer med vad som planerats. Revisionen kan göras internt, men för att erhålla ett certifikat för ISO 9001 måste en ISO-revisor godkänna kvalitetsledningssystemet. Som tidigare nämnts ställer standarden höga krav på att företaget ständigt arbetar med att förbättra systemet. Förslag till förbättring kan komma både från revisorn eller internt.

3.2.2.2 *Tillvägagångssätt för certifiering*

Pokinska (2006) sammanfattar vad ISO:s konsensus kring *good management practices* betyder när det gäller kraven i ISO 9001:

- *Definierade processer* - ISO 9001 lägger stor vikten på betydelsen av att klart definiera de processer som finns i företaget. En viktig aspekt i detta är att tilldela processerna ägare, som ansvarar för att processerna fungerar och uppdateras.

- *Standardisering och dokumentation* - Då kvalitetsledningssystemet är uppdelat mellan olika processägare finns det en risk att systemet saknar en gemensam mall. Systemet blir då oöverskådligt och fungerar därför inte som ett effektivt styrsystem. Dessutom blir revisionen av systemet mer komplicerad och tidskrävande. Dokumentering är viktig i det avseendet men också för att möjliggöra förbättringar av systemet.
- *Anpassning* - ISO 9001 förutsätter att företagets intressegruppers krav kan definiera och därför också ses som mål för företaget. Företagen som följer ISO 9001 måste därför ständigt arbeta med att förbättra och anpassa sitt kvalitetsledningssystem mot dessa mål. Gapet mellan vad som faktiskt görs och vad planeras göra måste hela tiden minimeras för att uppnå ett betydelsefullt system.
- *Övervakning och mätning* - För att försäkra sig om att man möter de krav som ISO 9001 ställer på företagets kvalitetsledningssystem, måste ett övervakningssystem upprättas. Detta system ska precis som kvalitetsledningssystemet utvärderas och förbättras med jämna mellanrum. Övervakning ska kunna mäta till vilken grad företaget följer de krav som ISO 9001 kräver.

3.2.2.3 Omfattning av ISO 9001

Varje år sedan 1993 har ISO utfört omfattande statistiska undersökningar gällande användandet av ISO 9001. Undersökningen genomförs av ett oberoende marknadsundersökningsföretag, ACNielsen och omfattar även ISO 14000, som är en miljöcertifiering.

Tabell 3.1 Utveckling av ISO 9001 antal företag som följer standarden

Tidpunkt	Dec 2001	Dec 2002	Dec 2003	Dec 2004	Dec 2005
Totalt	44 388	167 124	497 919	660 132	776 608
Växt		122 736	330 795	162 213	116 476
Länder	97	133	149	154	161

Källa: ACNielsen från (ISO [b], 2006)

Tabellen ovan visar att det finns en kraftig tillväxt av företag som certifierar sina kvalitetsledningssystem i enlighet med ISO 9001. Standarden är också utbredd över hela världen.

3.2.2.4 Studier om ISO 9001

Då ISO 9001 är det mest använda kvalitetsledningssystemet och en av de mest välkända standarderna i världen har en hel del studier och artiklar publicerats inom området. De för uppsatsen mest intressanta frågorna kring ISO 9001 är hur standarden uppfattas och praktiseras av företagen.

- *Implementeringsmotiv* - Merparten av alla studier slår fast att den stora delen av alla företag oavsett region och storlek adapterar ISO 9001 därför att det ansetts vara ett krav som ställts av företagets kunder, Buttle (1997), Henkoff (1993), Taylor (1995), Poksinska (2006). Då ISO 9000 Council listar förbättringar av det befintliga

kvalitetsledningssystemet som den främsta anledningen till varför man ska använda sig utav ISO 9001 så är denna anledning underordnad för företagen.

Enligt Poksinska et al (2002), vars studie omfattade 268 svenska företag, initierades arbetet mot en ISO certifiering genom kvalitetsavdelningen (50 %) och av högsta ledningen (41 %). Det övervägande motivet är även i denna studie företagets ”image” och som en reaktion på kundernas krav. Tidigare forskning och ISO:s egna utsago angående företags implementeringsmotiv korrelerar således inte på denna punkt. Företag upplever generellt ISO 9001 som ett marknadskrav, medan ISO hellre talar om förbättringspotentialen i företagets styrningssystem och generella prestationer.

- *Användning och Mervärde* - Brunsson och Jacobsson (1998) konstaterar att företag generellt använder sig utav två sätt att implementera ISO 9001. Antingen standardiserar företaget sin befintliga verksamhet eller så anpassar företaget sin verksamhet emot standarden. Då företag väljer att uppfylla kraven genom det första alternativet, görs egentligen inga ändringar utan företaget väljer att beskriva sitt befintliga kvalitetsledningssystem på ett språk som är förenligt med ISO 9001. I detta fallet bidrar en certifiering inte till någon förbättring av företaget, förutom att de möter eventuella krav från sina kunder. Enligt Poksinska (2006) lägger dessa företag minimala krafter på att implementera och underhålla systemet.

Då företaget väljer att anpassa sitt kvalitetsledningssystem efter standarden ökar möjligheten till förbättringspotential, men det finns flera parametrar som påverkar graden av förbättring. Poksinska (2006) listar de viktigaste förklarande parametrarna för att systemet ska lyckas:

- Intern motivation och förståelse av betydelsen för ett kvalitetsledningssystem
- Utbildning för samtliga anställda
- Stort stöd från högsta ledningen
- Dedikerad kvalitetschef
- Förbättringsorienterad extern revisor
- Listans motsatser, tidsbrist och mycket pappersarbete anses vara de parametrar som bidrar till ett mindre lyckat system.

3.3 Sarbanes – Oxley Act of 2002 (SOX)

Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX) som tidigare nämnts i inledningen av uppsatsen, har under de senaste åren fått stor uppmärksamhet då SOX kom till efter de företagsskandaler som inträffade i USA i början av 2000-talet. Men också genom det omfattande arbete som de företag som följer SOX är tvungna att lägga ner för att nå upp till de krav som lagen ställer. (Scherpenseel, 2004)

Sarbanes-Oxley Act antogs av den amerikanska kongressen den 30:e juli år, 2002, efter ett förarbete av senator Paul Sarbanes och kongressledamot Michael Oxley, och är en extraterritoriell lag vilket betyder att den sträcker sig utanför USA gränser och gör sig gällande på alla bolag som är registrerade hos SEC till följd av olika typer av värdepapper.

Även de bolag som har obligationslån i USA är skyldiga att följa Sarbanes-Oxley Act (SEC, 2006).

Det är den amerikanska finansinspektionen U. S. Securities and Exchange Commission, SEC, som bildades i och med instiftandet av lagen Securities Exchange Act of 1934, som har till uppgift att reglera och se till så att företagen efterlever alla de delar som inkluderas i SOX. Till sin hjälp att utföra arbetet har SEC i samband med instiftandet av lagen, skapat organisationen Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), som skall övervaka de externa revisorernas arbete av de bolag som är registrerade hos SEC och som beskrivs mer utförligt i avsnitt 3.4.6 (SEC & PCAOB, 2006).

3.3.1 Syfte och Översikt över Sarbanes – Oxley Act of 2002

Tidigare vid kontroller av företagens finansiella rapportering har fokus legat på resultat, det vill säga att man har fokuserat på att skydda investerare genom att undersöka och visa att företagen uppvisar rättvisande resultat. Genom att fokusera på de resultat som företagen visar upp har man trott sig kunna säga att företagen har skötts på ett korrekt sätt och visat upp en rättvisande bild gällande deras finansiella siffror. Detta har nu flera skandaler visat att det inte stämmer. Med SOX vill istället lagstiftaren, i detta fall den amerikanska kongressen och presidenten, säga att inte bara resultatet är viktigt att titta på utan även att de processer som leder fram till en årsredovisning, balans- och resultaträkning, är viktiga och skall belysas för att kunna visa upp rättvisande finansiella siffror. (Ramos, 2004)

Vidare krävs det för att ledningen skall kunna se till att det finns effektiva interna kontroller över den finansiella rapporteringen att de identifierar signifikanta intäktsposter och signifikanta kostnadsposter, för att sedan dokumentera och upprätta kontroller över de processer som påverkar den finansiella rapporteringen (Sinnott, 2005).

Innebörden gällande nedlagda resurser i skiftet från att enbart titta på resultatet till att även titta på processerna vid en revision är mycket stora. De slutsatser som än så länge kan dras är att de företag som har varit tvungna att anpassa sig enligt de krav som SOX ställer har fått lägga ner, och lägger ner, mycket stora resurser på arbetet (Ericson, 2006).

SOX består av elva olika *Titles* (kapitel) som i sin tur är uppdelade i *Sections* (paragrafer). För att ge den ej insatte läsaren en något större förståelse för de delar som SOX tar upp följer nedan en mycket kort överblick över alla artiklar och något/några av de huvudsakliga *Sections* som artiklarna innehåller. För att få en fullständig bild hänvisas läsaren till Sarbanes – Oxley Act of 2002 (SEC). Detta följs sedan åt av en djupare redogörelse över de två ur företagets synvinkel viktigaste paragraferna, nämligen *Section 302 - Corporate responsibility for financial reports* samt *Section 404 - Management assessment of internal controls*. Anledningarna till varför just *Section 302* och *Section 404* är så viktiga och omfattande ur företagets synvinkel redogörs under respektive rubrik nedan.

- *Title I - Public Company Accounting Oversight Board* - I de underliggande *Sections* till artikel 1 tas regler upp gällande hur de revisionsbyråer som skall revidera de bolag som måste följa SOX skall förhålla sig.

I(SO)X – Är systemen möjliga att förena?

- En Fallstudie av Volvo Lastvagnar

- *Title II - Auditor Independence* - Vad som är tillåtet för en revisor och dennas byrå att göra på de företag som de skall revidera. Vidare uttrycks det också bl.a. för hur länge som en och samma revisor får handha ett uppdrag och detta uppgår enligt SOX till fem år innan det skall ske ett byte.
- *Title III- Corporate Responsibility* – Vilket ansvar som företaget och dess ledning har för skötseln av företaget samt de kvartalsrapporter och årsredovisningar som detta lämnar ut.
- *Title IV - Enhanced Financial Disclosures* – Att företagsledningen har sett till så att det finns tillräckliga system och strukturer som ser till så att den interna kontrollen och den finansiella rapporteringen fungerar tillfredställande.
- *Title V - Analyst Conflicts Of Interest* – För att motverka att inga intressekonflikter uppstår hos analytiker (som analyserar företag), skall dessa analytiker ta fram regler som tar upp områden och frågor som kan göra sig gällande och påvisa hur de kan motverka dessa.
- *Title VI - Commission Resources And Authority* – Artikeln behandlar bl.a. hur SEC ska fördela de finansiella medel som myndigheten har till sitt förfogande.
- *Title VII - Studies And Reports* – Den amerikanska myndigheten Comptroller General of the United States (liknande svenska Riksrevisionen) skall bland annat utföra studier av vilken effekt som sammanslagningen av revisionsbyråerna och att det numera endast finns fyra byråer som kan revidera de största bolagen har fått på marknaden.
- *Title VIII - Corporate And Criminal Fraud Accountability* – Tar upp lagar och tillägg till tidigare lagar för vad företag, revisorer och privatpersoner får göra och inte får göra när det gäller t ex försvårandet av utredningar.
- *Title IX - White-collar Crime Penalty Enhancements* – Behandlar bl.a. att VD och ekonomichefen skall skriva under alla de periodiska rapporter såsom kvartalsrapporter och årsredovisningar, där de samtidigt intygar att de uppvisar en rättvisande bild av hur företaget ser ut. Vidare redogörs också för vilken straffskala som skall användas om man t ex uppsåtligt förvanskade företagets rapporter.
- *Title X- Corporate Tax Returns* – Tar endast upp att ekonomichefen på företaget skall skriva under den statliga skatterapport som företaget skall lämna.
- *Title XI – Corporate Fraud And Accountability* – I artikel 11 behandlas bl.a. att det är förbjudet att ändra, dölja eller förstöra dokument som kan ligga till grund för en utredning av företaget och vilken påföljd detta kan få.

3.3.2 Section 302 - Corporate responsibility for financial reports²⁰

I enlighet med *Section* 302²¹ är VD²², samt ekonomi-/finanschefen²³, på alla företag som är tvungna att följa SOX personligt ansvariga för de finansiella rapporter som de presenterar, såsom kvartalsrapporter och årsredovisningar. Vidare skall VD och ekonomichefen skriva under alla dessa rapporter, där de intygar att det är en rättvisande och korrekt bild av företaget som visas upp i den finansiella rapporteringen (SOX, 2002). Detta går helt i enlighet med Securities Exchange Act of 1934 artikel 13, som stipulerar att alla företag som är registrerade på någon amerikansk börs skall redovisa dessa rapporter till SEC. Genom att det har än mer tydliggjorts att VD och ekonomichefen är ansvariga för de finansiella siffrorna har SOX fått högsta prioritet inom de företag där det har implementerats och samtidigt fått tillgång till de resurser som har krävts för att genomföra arbetet på ett bra sätt (Ericson, 2006).

Vidare står det i 302 att de påskrivande cheferna har ansvar över att det finns interna kontroller (se Sarbanes – Oxley Act of 2002 *Section* 404) och att dessa kontroller är kontrollerade 90 dagar innan respektive rapport skall lämnas in (SOX, 2002). Detta är den del i *Section* 302 som är av störst betydelse för de företagen.

3.3.3 Section 404 - Management assessment of internal controls²⁴

Section 404²⁵ är den mest krävande ur företagets synvinkel, av alla de *Sections* som finns i SOX (Levinsohn, 2005 & Aranoff et al 2006). Även om den till omfattningen gällande lagtexten varken är lång eller speciellt omfattande så får innebörden av det som står stora konsekvenser. *Section* 404 kräver nämligen att företagsledningen skall värdera och rapportera över företagets interna kontroll. Den ställer också krav på företagets externa revisorer att attestera ledningens värdering av den interna kontrollen. Vilket ger aktieägarna och allmänheten i stort, en oberoende anledning att lita på ledningens beskrivning av företagets interna kontroll arbete vad gäller den finansiella rapporteringen (PCAOB [a], 2004).

Då företagsledningen skall värdera och rapportera över företagets interna kontroll samt att samma företagsledning har ansvaret över att det finns interna kontroller, se *Section* 302, har detta betytt ett enormt arbete för de företag som är tvungna att följa SOX (Sinnott et al, 2005).

Det omfattande arbetet grundar sig i att det måste upprättas processer och kontroller över de finansiella flödena som påverkar företagets finansiella rapportering, vilket i sin tur måste testas av både företaget självt men också av dess externa revisorer. Detta har varit en av de främsta orsakerna till de stora kostnader som är förknippade med SOX. Det ligger även till grund för det motstånd som finns bland företagen att anpassa sig till lagstiftningen och om huruvida vissa bolag överhuvudtaget skall vara noterade i USA eller om andra bolag skall notera sig där framtiden (Marshall, 2006).

²⁰ Fritt översatt: Ledningens ansvar för den finansiella rapporteringen

²¹ *Section* 302 finns i Appendix 1

²² Eng: Principal Executive Officer

²³ Eng: Principal Financial Officer

²⁴ Fritt översatt: Ledningens utvärdering av den interna kontrollen

²⁵ *Section* 404 finns i Appendix 1

3.3.4 Tillvägagångssätt för att uppfylla kraven i SOX

Revisionen av företagets utvärdering av den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen sköts av företagets externa revisorer i samband med årsredovisningen. Kravet för att denna revision skall vara godkänd är att revisionsbolaget finns registrerat hos PCAOB²⁶ (AS 2, 2004), en lista över de bolag som får genomföra revisionen av den interna kontrollen finns på PCAOB: s hemsida.

Det finns inget givet sätt att klara de krav som SOX ställer, inte någon handlingsplan där allt är antingen svart eller vitt. Utan de företag som följer SOX har gått tillväga på lite olika sätt när de har upprättat sin SOX-organisation och de förfaringsätt som de använder sig av för att klara kraven som lagen ställer. Gemensamt för den stora delen av företagen är att de flesta har använt sig av det ramverk som The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO avsnitt 3.4.7, har satt upp. Genom följande steg beskrivs nedan i allmänna ordalag hur företag kan gå tillväga när de upprättar de processer och kontroller som de är tvungna att ha för att företagsledningen samt företagets externa revisorer skall kunna skriva under på att den interna kontroll arbetet fungerar tillfredställande. (Ramos, M 2004)

- *Steg 1* - Är att planera upplägget av hela projektet. Här gäller det att hitta och bestämma vilken information man skall använda för att på ett effektivt sätt kunna utföra de interna kontrollerna. Vidare skall man avgöra hur stor del av företagets finansiella rapportering som skall vara med i omfattningen av projektet samt vilka delar av bolaget som innefattas. Företaget diskuterar här med revisorn vilka bolag som omfattas i arbetet, här väljer man de som har störst påverkan på resultat- och balansräkningen och benämns som *Scope*.
- *Steg 2* - Är att värdera effektiviteten av den interna kontrollen. Denna del utgör huvuddelen av projektet och kan bli nedbruten i tre underkategorier.
 - Identifiera betydande kontroller. Här gäller det för företagen att identifiera interna kontroller både vad det gäller företaget som helhet, *entity level controls*, och kontroller på specifika affärshändelser och i specifika affärsprocesser, *business process level controls*. Då ledningens skyldighet är att titta på företaget och dess interna kontroller som en helhet och inte bara på enstaka och specifika kontroller.
 - Säkerställa tillräcklig dokumentation om betydande kontroller. Utan att det finns grundlig information om kontrollerna, beskrivningar över de processer och kontrollerna själva och vad dessa innefattar så kan kontrollerna aldrig bli riktigt pålitliga. Därför måste företagen dokumentera alla processer och beskrivningar av kontroller som de använder sig av. För utan dokumentation av kontrollerna så kan företagen omöjligt veta att det som kontrollen är satt att kontrollera verkligen kontrollerar samma sak.
 - Utvärdera effektiviteten av betydande kontroller. Här gäller det för företagen att genomföra en mängd tidskrävande tester av de kontroller som de har satt upp

²⁶ Se kapitel 3.3.6.

för att på så se att dessa fungerar korrekt och att de verkligen kontrollerar det som de skall kontrollera. Om så inte är fallet gäller det för företagen att göra om och förbättra, förfina kontrollerna och testa dessa på nytt.

- *Steg 3* - Är för företagets VD och ekonomichef att attestera företagets interna kontroll och effektiviteten i densamma vilket också avslutar arbetet med SOX för det gångna året. Sedan går man återigen igenom samma procedur men med mindre förändringar eller avskaffningar av kontroller.

3.3.5 Studier om Sarbanes – Oxley Act of 2002

Det har under hela den tid som företagen har varit tvungna att följa SOX kommit krav från olika intressenter gällande lättnader i de krav som ställs. Dels för att minska arbetet och således kostnaderna som är förknippade med att upprätthålla de krav som SOX ställer men också göra lagen lite lättare att följa (Burrowes, 2006). Under december månad år 2006 kom vissa lättnader från SEC och PCAOB (SEC, Release 2006-210 & 2006-213), där organisationerna hoppas att det ska bli lättare och effektivare för företagen att arbeta med *Section 404*.

Woellert (2006) är inte helt av samma åsikt utan menar på att kostnaderna inte kommer minska men att i alla fall det legala kraven kommer bli lite lättare för företagen att uppnå. Detta genom att ändringarna i reglerna kommer att innebära minskningar i de krav som ställs på företagen. Vidare har man dock sett att kostnaderna minskat något från 2004 för det företag som följt SOX från första början. Dock har inget av de företagen kommit i närheten av de summor som SEC från början har nämnt som kostnadsberäkningar för SOX, 91 000 US dollar. Istället nämns siffror som 1-4 % av företagets omsättning beroende på företagsstorlek (Woellert, 2006 & Stusy, 2006).

3.3.6 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

PCAOB är den organisation som skapades i samband med införandet av Sarbanes-Oxley Act 2002 (SOX). Organisationen har som syfte att övervaka revisionen av de publika bolag som är tvungna att följa de lagar och förordningar som den amerikanska finansinspektionen Securities Exchange Commission, SEC, sätter upp (Deloitte, 2006).

Det är under *Sections 101 till 109* i SOX som det finns reglerat för vilken roll som PCAOB ska hålla. I *Section 101* står det att PCAOB inte skall vara en myndighet som ligger under den amerikanska staten utan skall vara en fristående icke kommersiell organisation. En av de uppgifter som åligger PCAOB är att registrera varje revisionsbyrå som vill ha möjlighet att revidera bolag som arbetar under SOX lagstiftning. PCAOB har i sin tur möjlighet att genomföra inspektioner av revisionsbolagens SOX- revisioner av de publika bolag som de i sin tur reviderar (SOX *Section 101*) och även vidta disciplinära åtgärder. Exempelvis genom att stänga av eller bötfälla de revisionsbolag som bryter mot de lagar och förordningar som gäller (SOX *Section 105*). PCAOB fyller således funktionen som ett övervakningsorgan över revisionsbolagen (PCAOB, 2006).

3.3.7 Auditing Standard No 2 (AS 2)

Den 17 juni 2004 gav PCAOB ut Auditing Standard No 2, syftet med denna standard är att hjälpa revisorerna att uppfylla kraven i *Title* 404. AS 2 ställer krav och ger vägledning i hur revisorerna genom sitt arbete kan förvissa sig om att företagen och de själva klarar kraven från SOX (AS 2, 2004). Då standarden är betydligt mer omfattande än vad SOX exempelvis är kommer vi ej att gå in på detaljnivå. Det som gör det intressant att nämna denna standard som revisorerna använder sig av beror på att den är på väg att förändras.

En del av den kritik som riktats mot AS 2 är att den är alltför vetenskaplig och matematisk vilket gjort att revisorerna i en mycket liten utsträckning får utöva sitt omdöme (Phillips, 2006). Den nya standarden har man för närvarande valt att kalla Auditing Standard No. 5, förslaget antogs på PCAOB: s stämma den 19 december och kommer att ligga ute på remiss fram till den 26 februari 2007 (PCAOB [b]). Vi kommer nedan att nämna några av de förändringar som den tänkta standarden kommer att ha.

AS 2 krävde att alla kontroller testas av de externa revisorerna, detta kan komma att förändras då man i det föreslagna AS 5 istället vill fokusera på det viktigaste kontrollerna samt att man ger vägledning för val av omfattningen, då främst hos mindre bolag (PCAOB).

En av de stora förändringarna kommer att vara hur de externa revisorerna kan använda andras arbete i sin revision²⁷. Om ett företag genomför många interna kontroller och testningar ska de externa revisorerna ha en möjlighet att använda detta arbete då de ser var de behöver lägga vikten i revisionen. Nedan ges några områden där detta kan förekomma:

- Procedurer som revisorn utför för att få en förståelse för den interna kontrollen över finansiell information på företaget
- Procedurer som revisorn gör för att utvärdera risker inom företaget
- Procedurer som revisorn gör för att testa effektiviteten i den interna kontrollen på företaget

Inom dessa områden är det upp till revisorn att avgöra om den information han erhållit är tillräcklig för att godkänna den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen. Genom en ratificering av AS 5 kommer det ske förändringar i arbetet med SOX och då främst i användandet av andras arbete.(Whitehouse, 2007)

3.3.8 The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Det finns en rad olika ramverk som ett företag eller verksamhet kan basera sin interna kontroll på. Det vanligaste förekommande ramverket är det av PCAOB rekommenderade ramverket som The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) har gett ut (Ernst & Young [a] & PCAOB, Auditing Standard No.2). Även om PCAOB godkänner att företagen kan använda sig av andra ramverk. Anser man från PCAOB: s sida ändå att de delar som finns med i COSO: s ramverk också skall finnas med i andra ramverk.

²⁷ Eng: Use of the work of others

Figur 3.2 Illustration av COSO: s ramverk



Källa: PWC (2006) [a]

COSO är ett privat initiativ som finansierar sin verksamhet utifrån stöd av fem olika amerikanska organisationer såsom AAA²⁸ och AICPA²⁹ (COSO, 2006 [a]). År 1992 släppte COSO en rapport gällande intern kontroll, Internal Control – Integrated Framework, och som idag utgör grunden för hur många företag arbetar med att utvärdera risker i den finansiella rapporteringen.

Utifrån COSO: s perspektiv är intern kontroll definierad som en process, som påverkas av företagsledningen och övrig personal inom företaget, och som har för avsikt att minska riskerna på tre följande områden:

- *Operationellt* - Hur företagen når sina mål, strategiska, operationella och finansiella.
- *Finansiella rapporteringen* - Hur företagen handskas med extern rapportering och övrig information.
- *Regel efterlevnad* – Hur företagen följer lagar och regler.

För alla dessa tre områden definierar COSO fem viktiga faktorer som måste finnas på plats för att företagen skall ha möjlighet att minimera de risker som kan tänkas uppstå. Dessa faktorer är Kontrollmiljön, Riskidentifiering, Kontrollstrukturer, Information och kommunikation samt Uppföljning.

- *Kontrollmiljön* - är den omgivning som den interna styrningen och kontrollen verkar i och påverkas av. Det är här som den grundläggande tonen för företaget läggs vilket i sin tur påverkar den övergripande kontrollstrukturen i hela företaget. Kontrollmiljön är också således grunden för de andra fyra faktorerna i den interna kontrollen.

²⁸ The American Accounting Association

²⁹ The American Institute of Certified Public Accountants

Viktiga områden som påverkar den interna kontrollen i ett företag är t.ex. lagar, regler och policier, företagets värdegrund och kultur, dess ledning och ledningens syn på etik, fördelningen av ansvar och befogenheter samt ledningens övriga agerande i olika sammanhang. Några konkreta exempel på ovanstående är: att det inom företaget finns en finans- och investeringspolicy, redovisningshandbok, attestinstruktioner, riskhanteringsprocesser samt en tydlig ansvarsfördelning gällande t ex styrelsen och den verkställande ledningen. Alla dessa faktorer utgör tillsammans kontrollmiljön.

- *Riskidentifieringen* - Är de bedömningar och analyser av de mest väsentliga risker, hot, som kan uppstå i alla steg i den finansiella processen. Det är viktigt för företaget att fokusera på de mest väsentliga affärsenheterna och de mest väsentliga finansiella posterna inom de verksamheterna samt de processer som tillhör dessa poster. Styrelsen och ledningen ansvarar således för hur den interna styrningen och kontrollen är utformad genom att titta på väsentliga balans- och resultaträkningsposter, processer som hanterar denna information och de risker som kan finnas inneboende i dessa processer.
- *Kontrollstrukturer* - Är de åtgärder och rutiner som utarbetats för att fel ska upptäckas, åtgärdas, förebyggas och minimeras. Kontrollstrukturer kan även finnas inbyggda i såväl organisationsstruktur som rutiner. Inom svensk tradition har vi tidigare haft informella kontrollstrukturer. Detta är dock något som svenska bolag har börjat få upp ögonen för och insett att det kan behövas mer formella och skriftliga rutinbeskrivningar, för särskilt kritiska riskområden, såsom man ofta har i de anglosaxiska länderna (E & Y [a]). Konkreta exempel på kontrollstrukturer och aktiviteter är uppföljning av attestbehörigheter, fysisk inventering av lager och kontoavstämningar.
- *Information och kommunikation* - Är grundläggande förutsättningar för att styrningen ska fungera. Kommunikation i form av utbyte av aktuell och relevant information mellan medarbetare och ledning är en nödvändighet. Det ställs således stora krav på företagets förmåga och möjlighet att sprida informationen till de anställda, vilket innebär att företaget måste ha processer som säkerställer att organisationen är informerad. Samt att organisationen vet vilka rutiner och kontroller som är av störst vikt för företaget.
- *Uppföljning* - Rapportering om styrningens effekter på verksamheten måste ske regelbundet på grund av att verksamheten förändras över tid och att det som en gång var en effektiv kontroll kan ha spelat ut sin roll. Ledningen behöver informationen för att kunna anpassa styrningen och den interna kontrollen till nya uppkomna aktuella risksituationer. Uppföljningsrutinerna siktar i detta sammanhang främst på att rapportera brister i den interna styrningen och kontrollen. Uppföljningen genomförs genom att man har kontinuerliga, enstaka/punktvisa kontroller eller en kombination av de båda.

Genom att arbeta med intern kontroll och företrädesvis utifrån COSO: s ramverk kan det hjälpa företaget att nå sina uppsatta mål och undvika förluster av resurser när det försöker

uppnå dessa. Det bidrar också till att företaget kan redovisa en mer rättvisande bild av den interna rapporteringen, samtidigt som företaget uppfyller lagar och förordningar vilket undviker att skador gällande företagens rykte uppstår. Med andra ord kan intern kontroll hjälpa företaget/organisationen att ta det dit det vill samtidigt som det hjälper till att undvika fallgropar och överraskningar på vägen dit (COSO, 2006).

3.3.8.1 Intern kontroll – Ett bredare perspektiv

Viktigt att understryka är att företagets interna kontroll har som huvudsyfte att säkerställa att de uppsatta målen i verksamheten uppfylls (Haglund et al, 2005). Den interna kontrollen ska således appliceras på samtliga system, rutiner och processer vars uppgift är relaterade till företagets ekonomi- och verksamhetsstyrning. Haglund et al (2005) menar att man i *styrning* innefattar planering, samordning, ledning, uppföljning och kontroll. I ekonomi- och verksamhetsstyrning kan alltså både arbetet med intern finansiell och kvalitets kontroll antas ingå. Haglund et al (2005) menar vidare att betydelsen av att se helheten och sambandet mellan ekonomi, prestationer och kvalitet är en förutsättning för att upprätta en god intern kontroll.

En god intern kontroll har delvis definierats av COSO, men nedan följer en bredare sammanställning av de syften som COSO, Turnbull³⁰ och Haglund et al (2005) ser med den av interna kontrollen:

- Skaffa sig ett grepp över verksamhet och ekonomi
- Styra mot effektivitet och fungera som bättre beslutsunderlag
- Ordning och reda och skapar trygghet
- Tillförlitlig finansiell rapportering och information om verksamheten
- Efterlevnad av lagar, föreskrifter och riktlinjer
- Bättre beslutsunderlag
- Bättre möjligheter till förändringar och prioriteringar

Gemensamt för samtliga företags syften med intern kontroll kan Haglund et al. (sid. 20, 2005) fria översättning av Turnbulls definition av intern kontroll representera.

”Intern kontroll är i första hand ett stöd för att kunna styra verksamheten och i andra hand ett system för kontroll och tillsyn”

Förutsättningarna för att ett internt system för kontroll ska fungera som avsett, oavsett syfte, finns delvis listade under kapitel 3.3.2.4 *Studier om ISO 9001*. I tillägg lyfter Haglund et al (2005) bland annat fram följande kritiska punkter:

- *Överlagd och bekräftad ansvars- och befogenhetsfördelning* - Detta skapar klarhet i vem som ska göra vad och bidrar på så sätt till att mindre missförstånd uppstår och därmed felaktigheter. Vidare innebär det också att företaget snabbt kan specificera var felet har uppstått.

³⁰ Två olika modeller för intern kontroll

- *Kommunikation av syftet och vision* – För att den interna kontrollen ska fungera är det viktigt att samtliga parter som är involverade har en förståelse varför man gör det man gör. Visionen med den interna kontrollen måste kommuniceras på ett sätt som är trovärdigt och övertygande. En stor anledningen till att införandet av ett nytt internt system inte lyckas är att personalen är motvillig till förändring (Paton, 2000).
- *Träning och kompetensutveckling* – Tid och resurser måste läggas på att utbilda personalen som involveras av internkontrollsystemet annars blir detta ytterligare en källa för osäkerhet med motstånd som följd.
- *Dokumenterade rutinbeskrivningar* – Möjliggör att systemet kan fungera även när personal slutar på företaget eller är sjukskrivna.

Sammanfattningsvis är det av stor betydelse att systemet är väl rotat i den delen av organisationen där den operativa delen av systemet faktiskt utförs (Paton & MacCalman, (2000).

3.4 Artiklar om ISO 9001 och SOX

De artiklar som har skrivits gällande uppsatsens valda ämne är relativt få. Majoriteten av dessa är skrivna utav personer med kunskap och erfarenhet från kvalitetssystem, av typ ISO 9001 snarare än implementering av SOX. Artiklarna är publicerade under den tid då implementeringen av SOX startade i USA. Nedan presenteras således artiklar som behandlar uppsatsen kärna, dess jämförelse mellan ISO och SOX.

Liebesman & Palmes skrev i oktober 2003 en artikel där de visade på de likheter som finns mellan ISO 9001 och SOX (Liebesman et al, 2003), åtminstone i teorin. Vidare menar Liebesman et al (2003) att likheterna låg i årliga revisioner, övervakning, reglering och involveringen av högsta ledningen. De ansåg vidare att likheterna var så pass tydliga att det kunde vara skälet till att ingen uppmärksammat dem innan. De anser att de som arbetar med ISO 9001 är vana att se över sina processer och förbättra dem inför kommande revisioner, något som är viktigt i arbetet med SOX. Dessutom ser de ett glapp mellan den operationella verkligheten som ISO 9001 beskriver och den finansiella som SOX beskriver, detta beror på att de flesta bolag idag styrs med finansiella mått och att det operationella arbetet flyttas ner i organisationen. Vilket gör att om man lämnade över arbetet med SOX till de som normalt arbetar med ISO 9001 och dess processer skulle man nå flera fördelar. Först och främst skulle detta spara pengar då man ej skulle behöva anställa extern personal. Vidare skulle detta göra att även kvalitetsavdelningen skulle spela en större roll i styrningen av företaget vilket de menar skulle vara till fördel för företagen.

Även Stimson (2005) anser att det finns likheter mellan ISO 9001 och SOX. Enligt hans åsikt är en styrka hos ISO att den behandlar dokumentation och även använder sig i stor utsträckning av kontroller. Han menar på att de kvalitetsprocesser som man använder sig utav i ISO kan ses på samma sätt som de som används i SOX. Genom att t ex processerna beskrivs från kundförväntningar till leverans, och alla steg där i mellan, kan detta användas, lika väl som SOX, för att dokumentera processer. Just dokumentationen är något som enligt författaren har blivit väldigt fokuserat på i och med införandet av SOX.

Vidare går Stimson i genom de elva *Titles* som SOX består av och tar för var och en av dem upp de områden där det finns en korrelation med SOX. På fem av de elva *Titles* anser att författaren att det råder väldigt stor korrelation mellan ISO och SOX och dessa är *Titles I, II, V, VI, och VII* (Se kap. 3.3.1). Under övriga *Titles* finns inte samma korrelation och det kommer att behövas ett ökat, och i vissa fall omfattande, arbete för att nå upp till de krav som SOX ställer, dock menar Stimson på att ISO följer SOX anda *„spirit“*, för samtliga *Titles*.

Vinsten som företag skulle göra genom att använda en ISO-baserat SOX-implementering är att VD för ett företaget inte bara skulle vara tvungen att enligt SOX ha förståelse för de finansiella flödena i företaget utan också ha förståelse för de kvalitetssystem som finns i företaget på ett mycket vidare perspektiv än vad som ofta existerar idag. Författaren menar på att företagen på så sätt kan klara av den komplexitet som många företag i dagens globala värld står inför, då hela företaget består av integrerade processer där man inte har råd att inte se helhetsbilden. Genom att integrera ISO och SOX kan således VD se vad som händer på alla nivåer inom företaget.

Föregående artikel av Liebesman följdes upp med en exemplifiering (Liebesman et. al, 2004) av ett företag som gjort precis som Liebesman & Palmes (2003) beskrev, nämligen att använda sitt ISO 9001- arbete för att uppnå SOX- krav, detta företag var Otter Tail Corp (OTC). Otter Tail använder sig av Grant Thornton som extern rådgivare och Deloitte som SOX-revisor, Grant Thornton har utvecklat en mjukvara som hjälper OTC att synliggöra sina risker i företaget. Detta system har fungerat som en guide för utveckling, testning, katalogisering och styrning av OTC: s processer. Det man enligt Liebesman et al (2004) får hjälp med, av gemensamma kontroller, är en ledningsgrupp som får mer relevant information då man ska skriva på inför boksluten, både operationellt och finansiellt i samma paket. Detta leder till en mer effektiv och kostnadseffektiv organisation och genom att samordna arbetet med ISO och SOX skapas just detta vilket även Hofmann (2005) förespråkar. En mycket viktig detalj som Liebesman et al (2004) och Hofmann (2005) lyfter fram är att då den finansiella och kvalitativa informationen kommer i ett paket kan ledningen tydligare kunna se kopplingar mellan dessa två. Vidare så menar Hofmann (2005) att en kombination av ISO 9001 och SOX skulle leda till att en företagsledning kan visa på resultat till både aktieägarna och den operativa verksamheten. Liebesman et al (2004) menar att den interna kunskapen som finns på kvalitetsavdelningen dessutom används vid utveckling, testning och revidering av de kontroller skapas för SOX. Avslutningsvis ser Liebesman et al (2004) att grundproblemet till varför så få företag arbetar på detta sätt är att ledningen alltid pratar i finansiella termer och kvalitetsavdelningen i kvalitetstermer, Liebesman et al (2004) menar att detta skapat barriärer för styrning efter kvalitet samt minskat inflytande från de som jobbar där.

3.5 *Integrated Management Systems (IMS)*³¹

Ett integrerat ledningssystem är ett system där företagets samtliga interna komponenter läggs samman till skillnad från att ha separata system som ligger vid sidan av varandra (IQA, 2006). IQA (2006) menar att alla aktiviteter eller funktioner som har en effekt på företagets resultat ska vara del av ett ledningssystem. Ett integrerat ledningssystem ska därför innehålla samtliga

³¹ Denna del ämnar endast upplysa läsaren om de samordningsvinster som kan uppkomma av att integrera interna system, och inte om hur en sådan integration ska gå till.

I(SO)X – Är systemen möjliga att förena?

- En Fallstudie av Volvo Lastvagnar

formaliserade system. Formaliserade system kan vara till exempel kvalitets-, säkerhets-, finans-, miljö- eller säkerhetssystem (IQA, 2006). IQA (2006) listar nedan ett antal samordningsvinster som kan uppkomma som resultat av ett sådant system upprättas:

- Reducera dubbelarbete och med det kostnader
- Reducera risk och öka lönsamheten
- Eliminera krockar i ansvar
- Standardisera och formalisera informella system
- Förbättra kommunikation
- Vrider fokus mot att uppnå företagets mål

4 EMPIRI

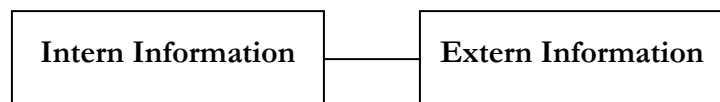
I detta kapitel följer en genomgång av den information som författarna erhållit från intervjuer, både internt och externt, samt intern dokumentation. Syftet med valet av intervjuer ges i inledningen till varje intervju. Den inledande förklaringen av fallstudien följs upp av intervjuer med intern personal. För att öka förståelsen med hur VTC arbetar med processer ges en förenklad redogörelse av en ISO- och SOX-process. Detta följs av externa intervjuer med konsulter och företag för att på så vis skapa referenspunkter till analysen i nästkommande kapitel. Om inte annat specificeras är benämningen ISO synonymt med ISO 9001.

4.1 Förklaring av fallstudie

När SOX- lagstiftningen först började diskuteras på VTC under 2002 uttrycktes det önskemål från kvalitetsavdelningen att implementering av denna skulle skötas därifrån. Detta föreföll logiskt då SOX- implementeringsarbetet till stor del består av kartläggning av processer, kontroller och rutiner vilket kvalitetsavdelningen hade mycket tidigare erfarenhet från. Emellertid ansåg AB Volvos högsta ledning (GEC³²) att det var bättre att placera det under intern kontroll då SOX fokuserade på intern kontroll med direkt finansiell påverkan. Resultatet blev att huvudansvaret för SOX-implementering på AB Volvo, och således också på Volvo Lastvagnar, kom att placeras under intern kontrollavdelningen, men också i en egen enhet vars enda syfte var att arbeta med implementeringen av SOX på VTC.

Även om man i ett tidigt stadium ansåg att det eventuellt fanns likheter mellan ISO- systemet och det internkontrollsystem som skulle utgöra grunden för SOX- systemet, valde AB Volvo att helt separera de två systemen. Till följd av detta har det inte funnits något överordnat initiativ för att med hjälp av kunskaperna från det befintliga ISO- systemet forma det nya SOX- ramverket. Den initiala separeringen av ansvar för SOX- implementeringen har levt kvar under hela projektets gång. I det skedet då författarna startade arbetet med denna studie ansåg AB Volvos högsta ledning att SOX- implementeringen var inne i en så kritisk fas att det ansågs som en onödig risk att försöka föra samman två system just vid denna tidpunkt. Fokus låg istället på att fortsätta, utan yttre störningar, fullborda SOX- implementeringen. En total sammanfogning av de två systemen har naturligt nog aldrig varit aktuell, och att finna en eventuell korrelationspunkt var först aktuell i nästa fas då en effektivisering av SOX- systemet är planerad. Författarnas arbete har således varit att bidra med förarbete till denna effektivisering. Förarbetet till effektiviseringsfasen är dock avgränsat till korrelationen mellan ISO - och SOX- systemen. Den sammanställda empirin nedan är inhämtad i syfte att ge en övergripande bild över korrelationen mellan de två systemen både innan, under och efter SOX- implementering.

Figur 4.1 Struktur över empirin



Strukturen för presentationen av empirin följer den struktur som presenterades i metodavsnittet. Intern information, innefattar det som inhämtats inom AB Volvo och extern information är den som hämtats från andra företag, konsulter, forskare och revisorer. Den

³² GEC, Group Executive Committee

information som presenteras inom varje område kommer uteslutande från de intervjuer som skett med personer/företag. Analys av det som sagts kommer att ske i nästkommande kapitel och ligga till grund för författarnas slutsats.

4.2 Intern Information

4.2.1 Kvalitetsavdelning och ISO

Kvalitetsavdelningen³³ på VTC består totalt utav ca 130 personer som bl.a. ansvarar för att företaget lever upp till de kvalitetskrav som ställs internt och externt. Underhåll av kvalitetsledningssystemet ISO ligger således under denna avdelning.

Från denna avdelning har författarna intervjuat tre personer, den högsta chefen samt två av hans medarbetare. De har alla god kännedom om ISO och hur Volvo Lastvagnar arbetar med detta. Vidare har alla en viss kännedom, samt i något fall arbetat en del med SOX vilket gör att de besitter information som är värdefull för uppsatsens syfte.

Alla tre inom kvalitetsavdelningen ser att det finns likheter mellan ISO och SOX, dock är synen på om det är möjligt att integrera arbetet eller ej varierande. Samtliga av intervjupersonerna är överens om att arbetsgången är likvärdig, där det först gäller att identifiera riskerna inom företaget, sedan dokumentera de i processer. Detta är något man länge arbetat med ISO och att det på så vis är naturligt att låta kvalitetsavdelningen göra detsamma vad gäller SOX. Chefen påpekade här, att man till viss del gjort detta, genom att en del av hans personal assisterat i utvecklingen av SOX- processerna. Varför ej SOX hamnade på denna avdelning fanns inget klart svar på. I AB Volvo: s högsta styrande organ GEC finns ej någon ansvarig för kvalitet, men däremot finns inom GEC en person ansvarig för SOX vilket möjligtvis kan ha påverkat valet enligt chefen.

Ingen av de tillfrågade kan visa på konkreta likheter med processerna i sig. Att sådana med stor sannolikhet finns är man överens om, dock inte i vilken omfattning. De tre intervjupersonerna är eniga om att ISO och SOX har olika fokus, kvalitet respektive finansiell. Men att ett gemensamt processsystem skulle effektivisera arbetet med den interna kontrollen både gällande kvalitet och finans.

Vidare anser chefen och en medarbetare att ISO passar olika bra i olika företag, exempelvis ett ungt bolag har mycket hjälp av ISO men i takt med att företaget växer minskar nyttan då revisorerna får svårare att sätta sig in i organisationen på kort tid. Dock är nyttan med ISO mycket stor inom tillverkning och de processer som används där. Chefen har uttryckt denna problematik för VTC:s ISO-revisor och att det krävs en lösning på detta för att nyttan med ISO- arbetet ska gagna VTC, men än så länge ser man ingen förändring. Han anser att ISO haft problem med att förnya sig, vilket får en negativ konsekvens för nyttan av ISO-revisionens arbete. Här har DNV³⁴ lyckats med detta på ett bättre sätt, som bl.a. har arbetat framgångsrikt med Företag B. Något som även Volvo Lastvagnar skulle önska då kostnaden, även om den är svår att uppskatta, är betydelsefull. En av medarbetarna anser även att problemet till viss del ligger hos ledningen där man ej engagerar sig tillräckligt kraftigt i ISO

³³ Quality and Technical Support på VTC

³⁴ Den Norske Veritas som också är ISO-revisorer

vilket gör att verktyget blivit mindre framgångsrikt och till stor del endast ses som ett kundkrav. En av medarbetarna nämner att om processerna förändras under året revideras de internt precis före varje extern ISO- revision, vilket tyder på att arbetet främst utförs för att klara revisionen och ej förbättra verksamheten. En av medarbetarna påpekar att arbetet för att minska antalet certifikat pågår, vilket ger större spännvidd för varje certifikat och på så vis även innebär finansiella besparingar. Ett intressant faktum som kommer fram i en intervju är att man till en början arbetade med ISO 9001 och 14001 separat men att man där nu arbetar gemensamt i processerna.

Ett grundläggande problem som ett gemensamt ISO- och SOX- system innebär är att revisionen idag utförs av olika bolag, vilka i dess nuvarande tillstånd ej kan eller vill göra den andres arbete. PwC som idag genomför revisionen av SOX, har för närvarande ej revisorer som arbetar med kvalitet i den mening som ISO ser på det. Samtidigt har VTC:s ISO-revisorer, ingen uttalad vilja att registrera sig hos SEC för att på så vis få utföra godkända SOX- revisioner, påtalar chefen. Möjligen, såg denne, att det i framtiden kan bli så att man accepterar varandras revisioner inom olika områden. Vidare såg chefen tre potentiella utvecklingsmöjligheter för ISO- och SOX- revisioner.

- SOX- revisorerna accepterar det arbete som ISO- revisorerna gjort
- ISO- revisorerna accepterar det arbete som SOX- revisorerna gjort
- ISO och SOX fortsätter att revideras var för sig

Det mest troliga utfallet är att ISO accepterar det arbete SOX utför, en av anledningarna är att ISO saknar attesträtter, vilket SOX kräver för den finansiella kontrollen. Här kan det enligt chefen bli så att ISO blir tvungna att acceptera SOX:s arbete då företag vill vara så effektiva som möjligt, då SOX är en lag och som det ser ut idag ej kommer att försvinna. Ytterligare en skillnad som samtliga var eniga om är att detaljnivån är betydligt högre inom SOX än vad den är inom ISO. En konsekvens av detta är djupet i de processbeskrivningar som finns i SOX, vilka kan jämföras med ISO där man ser mer övergripande på verksamheten enligt en av medarbetarna. Detta tror man främst beror på att den ena är lag och den andra en frivillig implementering. Då VTC är en relativt platt organisation med mycket eget ansvar inom varje marknadsbolag har detta bidragit till olika implementeringsåtgärder vad gäller ISO inom koncernen. Vilket har skapat en mängd olika processbeskrivningar och arbetssätt inom Volvo Lastvagnar, vilket i sin tur även försvårar användandet av processer i verksamhetsstyrningen och med arbetet gällande ISO. Dessutom har arbetet ej börjat samtidigt inom alla bolag vilket också har bidragit till att många marknadsbolag har olika utseende på dokumentationen och arbetet med ISO. Anledningen är till stor del kopplad till kulturella och juridiska skillnader. En av medarbetarna såg detta som ett stort problem som man var tvungen att behandla om man ville erhålla större nytta och kanske på sikt samordna arbetet med ISO och SOX.

Slutligen såg främst en av medarbetarna men även de övriga två, att de olika processbeskrivningarna till stor del beror på en tungrodd organisation, år av framgång, men även brist på ambition kopplad till den minskande nyttan som upplevs med ISO. Här bör det nämnas att en mycket väldokumenterad process som används inom försäljning, ej är en produkt av lagar eller krav utan har skapats för att styra och effektivisera den för Volvo Lastvagnar viktigaste processen.

4.2.2 Intern Kontroll och SOX – Koncernnivån

På koncernnivå inom AB Volvo har två personer intervjuats. Båda arbetar på den koncerngemensamma Intern kontrollavdelningen vilken är den som har ansvaret, förutom CEO och CFO, att leda arbetet med SOX framåt och att hela koncernen skall nå målet med att bli godkända.

Centralt från AB Volvo bestämdes det tidigt att SOX skulle drivas som ett koncerngemensamt projekt och inte att dotterbolagen själva fick bestämma hur de skulle gå tillväga för att uppnå de krav som lagen ställer. Enligt en av medarbetarna är det viktigt för kontrollen och att arbetet utföras och följs upp på liknande sätt i hela företaget. För att kunna göra detta har koncernen bl.a. skapat ett gemensamt verktyg som ligger inuti det affärssystemsvetkyg som koncernen använder sig av. Företaget har på så sätt samlat alla kontroller på ett och samma ställe för att där kunna få en så bra och överskådlig bild som möjligt. Den koncerngemensamma Intern Kontroll avdelningen har tre huvudsakliga uppgifter att utföra, dessa är:

- Sätta agendan för arbetet med SOX.
- Koordinera arbetet med de externa revisorerna.
- Vara en allmän support för SOX i hela koncernen.

Inom avdelningen, som består av fem personer, är arbetet upplagt så att det är en person som jobbar mot affärssidan av SOX- delen och en person som arbetar med IT och de kontrollerna som tillhör dessa program och system. Övriga tre personer innehar det övergripande ansvaret för hela avdelning samt att två av dessa personer arbetar med support mot avdelningen och det arbete som de utför.

Enligt en av de intervjuade är den fundamentala skillnaden mellan ISO och SOX att SOX är en lag och att det krävs från CEO och CFO på Volvo att de skall skriva under på att det som står i årsredovisningen är rätt och riktigt. Medan ISO är en certifiering vilket innebär att den inte på något sätt har samma möjligheter att ställa krav på företagen. Vidare menar personen att SOX siktar in sig på de finansiella delarna medan ISO in sin tur tar sikte på mer konkreta kvalitetsmål inom företaget, såsom hur arbetsgång ser ut inom områden som material och kvalitet.

Vidare tror en av de intervjuade att de kostnadsbesparingar, som en del medarbetare inom koncernen såg sig se med en eventuell sammanslagning av ISO och SOX, har sitt ursprung i att det kanske skulle vara möjligt att minska på alla de konsulttimmar som företaget använde sig av i de inledande skedena av SOX- implementeringen. Dessa existerar inte alls i samma utsträckning i dag, och kommer att minska ytterligare i framtiden, därför existerar inte heller några större kostnadsbesparingar för företagen att göra på detta område.

Med SOX har det blivit bättre med den interna revisionen som skall granska verksamheten. I framtiden skall SOX bidra med att man på ett bättre sätt kan ta fram den information som centralt skall sammanställas till årsredovisningen. Genom att den finansiella informationen tas fram på samma sätt genom hela organisationen kommer det vara lättare att erhålla informationen samtidigt som det kommer att vara än mer rättvisande siffror som kommer

från den lokala rapporteringen till koncernrapporteringen. Det kommer att skapas en gemensam syn vad man ska titta på innan man släpper siffrorna uppåt i organisationen.

Det område där det möjligen skulle kunna finnas samordningsvinster är att man inte har två separata organisationer utan att man istället bara har en. Vidare anser man att SOX och ISO från början har stått närmare varandra, då omfattningen av SOX var betydligt vidare. Desto längre tid som har gått, desto smalare har SOX- omfattningen blivit. Inriktningen för SOX har tagit ett större fokus på att enbart inkludera de finansiella flödena, vilket man menar är naturligt, men som man inte fokuserade på i lika stor utsträckning i början av arbetet.

Det faktumet att de som arbetar med ISO och SOX har olika kompetenser, och olika bakgrunder, är ytterligare en svårighet som gör att det anses svårt att förena de två systemen.

4.2.3 Volvo IT

På Volvo IT (IT) har en medarbetare intervjuats som är insatt i både SOX- implementeringen och arbetet med ISO. Vidare har personen en tidigare bakgrund som forskare inom kvalitetsledningssystem och har varit certifierad ISO- revisor.

Medarbetaren anser det vara viktigt att få ihop de krav som ISO ställer med de krav som SOX ställer. Dock så har de ännu inte på IT börjat jobba med integrationen av dessa frågor, men det är viktigt, enligt medarbetaren, att man tittar på helheten, vilket personen också tror är intentionen att så kommer att ske.

I huvudsak finner IT att ISO är bra, de anser att det tillför ordning och reda till företaget. Dock är det så att om arbetet med ISO inte följs upp eller att det inte används såsom det var tänkt från början faller syftet med ISO. Det är även svårt att sälja in ISO i organisationen på ett sådant sätt så att det accepteras av alla parter.

Intervjupersonen är av åsikten att det är viktigt att klart tydliggöra för organisationen vad som är en process och vad som är en kontroll. Genom att göra detta kan man tydligt visa var förbättringar och effektiviseringar kan göras. Erfarna ISO revisorer kan då visa på det som de vet är viktigt och behöver förbättras vilket sedan företaget kan ta till sig och använda till att skapa ett effektivare företag. Det är också viktigt att ISO- revisorerna ställer svåra frågor och inte givna frågor så att det tvingar företaget att komma framåt och hela tiden förbättra sig.

Genom att kunna beskriva ISO- och SOX- processerna på gemensamma kartor kan Volvo IT få ett översiktligt grepp över vilka applikationer som kommer att behöva användas, vilket innebär att arbetat kan effektiviseras och bli mer kostnadseffektivt.

Processerna skall inte behöva vara något man behöver jobba extra med utan skall vara något som sker automatiskt. De nuvarande problemen med processerna är att företaget arbetar med processer på olika sätt, vilket gör att det inte blir ett enhetligt arbete som i sin tur minskar effektiviteten och omöjliggör ett automatiskt system. Vidare så blir processerna komplexa när de applikationer som IT arbetar med ska läggas in i processerna som inte den tillhörande organisationen vet hur de fungerar. Här krävs ett betydligt bättre arbete för att informera och utbilda organisationerna om de applikationerna som skall användas.

IT vill skapa processer som är så uppbyggda att de kommer hitta avvikelser av sig självt. Skapas dessa processer kommer det att innebära en effektivisering av hela arbetet med att kontrollera den interna organisationen.

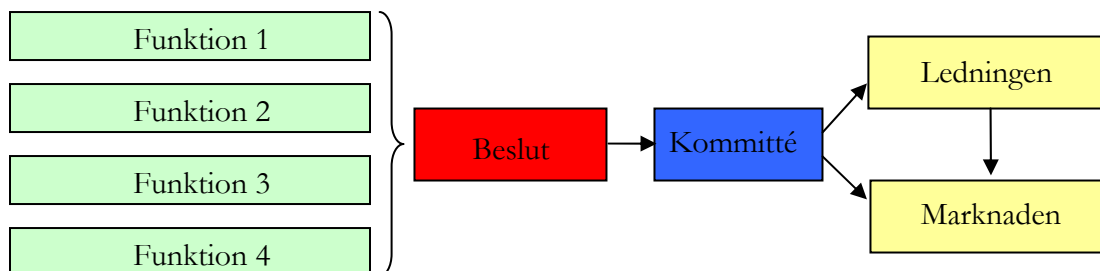
4.2.4 VTC: s Processkartor

Antalet kontroller för att klara kraven i SOX inom VTC är för omfattande för att i sin helhet behandlas i denna uppsats. Ett intressant tillvägagångssätt är dock att genomföra en jämförelse mellan processer för ISO och SOX där författarna funnit jämförbara processer. Den process som behandlas nedan är prisprocessen, vilken behandlar framtagandet av ett nytt pris på en vara t ex lastbil, en process som är bland de viktigaste för VTC. Den nedan beskrivna processen är den mest lika av de författarna undersökt, dock har långt ifrån alla processer analyserats. De illustrationer och redogörelser nedan är förenklingar av verkligheten för att inte avslöja intern företagsinformation.

4.2.4.1 ISO- processen

Processen börjar med informationsinput från verksamheten genom ett möte mellan fyra funktioner inom bolaget. Genom mötet beslutas om ett pris som skickas vidare till en beslutande kommitté. Beroende på hur pass stor förändringen är tar processen två vägar, vid en mindre förändring distribueras priset direkt till marknaden och vid en större förändring sker en ledningsdiskussion om den föreslagna förändringen. Ledningen kan här välja mellan att godkänna priset eller att förkasta förslaget. Processen beskriver hur man arbetar med prisfrågor inom VTC och kan anses vara ett ledningssystem.

Figur 4.2 Illustration av prisprocessen för ISO 9001

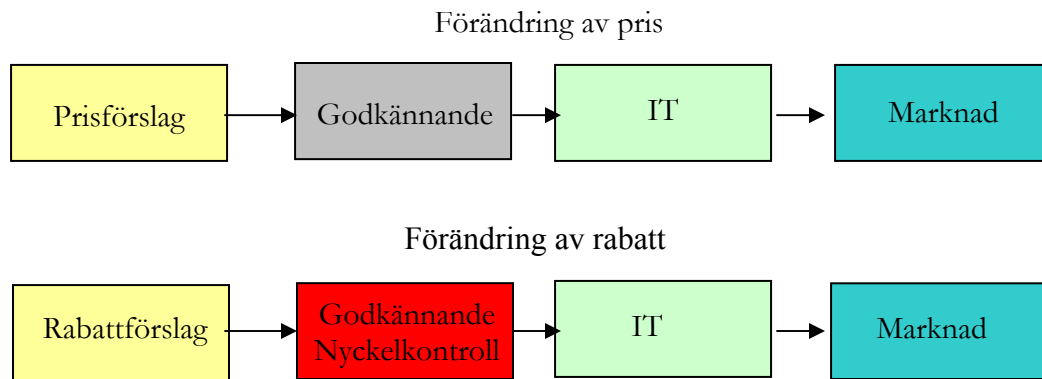


Källa: Egen omarbetning från VTC: s processkartor

4.2.4.2 SOX- processen

Processen är uppdelad i två delar, där den första handlar om prisbeslutet och den andra om förändringar av rabatter. Den förstnämnda har många likheter med ISO- processen, dock startar processbeskrivningen för SOX i samband med beslutet om ett nytt pris. Processen visar ej lika tydligt på den *input* som sker i form av marknadsinformation. Vidare handlar processen om hur den nya informationen behandlas i VTC: s IT-applikationer. Prisprocessen för VTC saknar nyckelkontroll. Den process som beskriver förändringar av rabatter har en nyckelkontroll för godkännande av rabatten.

Figur 4.3 Illustration av prisprocessen för SOX



Källa: Egen omarbetning från VTC: s processkartor

4.3 Extern Information

4.3.1 Externa SOX- revisorer

Det har skett två intervjuer med revisorer vilka har stor kunskap om SOX men även besitter kunskap i olika utsträckning om VTC. I sitt arbete som Partner och ansvarig revisor för Volvo Lastvagnar har Revisor A en mycket bra bild av hur arbetet med SOX och hur revisionen inom företaget fungerar. Vidare har en intervju skett med Revisor B, Senior Manager och auktoriserad revisor som har god erfarenhet av SOX då han hjälpt många företag i Sverige men även varit i USA vilket gjort att han har en bra bild av vad som sker efter det första året av SOX compliance.

Det finns enligt Revisor B två möjliga tillvägagångssätt för att klara kraven från SOX. Det som kanske var vanligast till en början var att man beordrade sina marknadsbolag att uppfylla kraven, men att inga krav ställdes på arbetets utformning. Fördelen är om företaget är väldigt diversifierat vilket försvårar ett gemensamt tillvägagångssätt. Men nackdelen är att det med stor sannolikhet blir mer kostsamt. Ovan beskrivna metod användes främst av amerikanska bolag och mycket lite i Sverige. Den andra metoden för implementering är en centralstyrning från ledningsnivå. Fördelen är att ledningen då har godare kunskap om arbetet och får en bra överblick, det ger även mer trygghet för ledningen. Vidare är denna metod generellt mer kostnadseffektiv, då testplaner och processer är gemensamma, men har en nackdel i diversifierade företag. Här menar Revisor B att det för stora koncerner kan vara svårt att samordna arbetet på grund av legala och kulturella skillnader. Vidare menar Revisor B att amerikanska företag som omfattas av SOX i större omfattning opererar på en marknad och att det förenklar samordnandet av processer då de legala skillnaderna är små.

Revisor A menar på att ISO och SOX har två olika syften. Att det ena, SOX, tittar på de finansiella bitarna i företaget medan den andra, ISO, tittar på kvalitet och på vilket sätt som man kan uppnå det. Vidare är det så att SOX är en lag medan ISO är en certifiering och har inte alls samma möjligheter att få företagen att följa upp och efterleva det som lagen sätter upp. Vidare menar Revisor A att eftersom affärerna inom Volvo ser annorlunda ut kommer

det att krävas att kontrollstrukturerna ser annorlunda ut. Detta gör i sin tur att det blir svårt att få ihop ISO och SOX till en organisation.

Revisor B ser ingen direkt likhet mellan ISO och SOX även om han besitter mindre kunskap om den försträmnda. Samtidigt menar han på att arbetet för många bolag är gjort och att göra om och integrera kan kosta mer än man tjänar. Dessutom är fokus för ISO och SOX olika, finansiella processer saknas i ISO vilket gör att SOX komplimenterar den bristen. Genom sina erfarenheter från att arbeta med SOX har Revisor B hittills aldrig träffat på ett företag som har använt sitt arbete med ISO för att klara kraven från SOX.

Den nya standarden AS 5 som PCAOB har lagt ut på remiss ser Revisor B som ett steg på vägen mot ett effektivare arbete med SOX. Kanske kommer revisorerna tack vare detta ej att behöva genomföra en full testning av alla kontroller inför varje bokslut, vilket nu är fallet. Vidare kommer användningen av andras arbete som ofta sker inom företagen eller av konsulter att användas i större utsträckning när revisorerna skriver under på att den interna kontrollen är fullständig.

En av de stora kostnadsposterna för att klara kraven för SOX är testningen och antalet kontroller, vad gäller testning så ser Revisor B det som en möjlighet att ha en grupp som utför all testning vilket ger en kontinuitet. Sen har flera företag som Revisor B arbetat med minskat antalet *business-level controls* genom en övergripande *entity level controls*. Vidare har Revisor A under den tid han arbetat med SOX sett att de amerikanska bolag som följt SOX minskat på antalet kontroller i sina processer.

4.3.2 Externa ISO- revisorer

För att få en så mångfacetterad bild som möjligt ville författarna även intervjua verksamma ISO-revisorer. Två bolag har blivit kontaktade men saknar viljan att medverka i denna uppsats, det första ansåg att det var en intressekonflikt mellan dem och deras största arbetsgivare i Göteborg, AB Volvo, samt att de hade väldigt mycket att göra. Det andra företaget har vi ej fått kontakt med, trots flertaliga försök. Istället kommer författarna att presentera utdrag ur material som ett revisionsbolag för ISO (ISO X) har givit Volvo Lastvagnar och som behandlar uppsatsens ämne, materialet har VTC erhållit som svar på hur ISO X ser på likheterna mellan ISO och SOX. Materialet är följden av diskussioner med SOX-revisorer samt ISO-revisorernas största kunder i USA.

Först klargörs att ISO X ej har intentionen att i framtiden arbeta med SOX och attestera den finansiella rapporteringen. Vidare har ISO X ej haft möjlighet att söka effektivisera arbetet då finansavdelningen inom många bolag uteslutit de från diskussion. Trots detta har ISO X identifierat några huvudområden där ISO och SOX sammanfaller eller skapar nytta åt varandra. Nedan redogörs för de viktigaste:

- *System standardisering* – En stor kostnad för SOX är arbetet med att identifiera relevanta processer, där globala bolag ofta är tvungna att skapa skilda SOX-processer för samma arbete världen över. Genom att använda data från ISO 9001 arbetet kan en standardisering ske efter den mest effektiva och användbara processen.

- *Systemdesign baserad på risk* – Många företag har ofta ett ledningssystem för att klara ISO:s krav, men samtidigt ett annat mindre formellt för verksamheten. Genom ISO 9001 måste företaget identifiera affärsrisker³⁵ och bygga ett system som hanterar dessa risker. Detta är av intresse då endast 20 % av ISO X: s tillfrågade företag har ett system för att identifiera risker, vilket är en viktig del i arbetet med SOX.
- *IT* – Genom en större samverkan mellan ISO och SOX kan IT på ett bättre sätt skapa en effektiv hantering av informationen inom företaget.

4.3.3 Intervju med Konsult 1 på Företag A

Denna person har vi intervjuat då han har god kännedom om ISO och hur densamma implementeras på företag. Idag arbetar han som konsult på ett stort amerikanskt bolag med filial i Stockholm, han har där varit delaktig i deras SOX-projekt under de senaste åren. Detta företag skall efter årsskiftet gå igenom sin tredje SOX-revision. Företaget har på konsultens rekommendation avcertifierat sig från ISO 2003, vilket gör att företaget saknar ISO dokumentation.

Konsulten såg mycket snabbt att det fanns likheter mellan ISO:s kvalitetslednings- system och SOX. Främst var det genom hur arbetet var uppbyggt genom processer, process ägare och årlig revision. Men han säger samtidigt att det en ISO respektive SOX process visar på skiljer sig markant. ISO tenderar att ge en överskådlig bild av verksamheten, men att SOX är mer detaljerat och testas betydligt mer rigoröst.

Det SOX-projekt som konsulten har arbetat med har haft en stark styrning ovanifrån, men det har funnits lite utrymme för modifieringar i respektive land. Konsulten har tack vare sitt förflutna inom kvalitét haft en betydande roll i utformandet av SOX-processerna i Sverige, vilka han tagit fram tillsammans med finanschefen och respektive process ägare. Företaget har varit så pass framgångsrikt att man lyckats minska antalet nyckelkontroller från 950 st. år 2004 till ett 60-tal 2006. Han menar vidare att hans bakgrund som ekonom och goda kunskaper inom ekonomi varit avgörande, då SOX handlar om siffror och ej om kvalitét i den vanliga bemärkelsen. Samtidigt saknar ofta finansavdelningen kunskap inom kvalitét, här kan man utbyta mycket nyttiga erfarenheter enligt konsulten. Vidare är SOX- processer ofta betydligt mer genomarbetade och likformiga då de skapats samtidigt, han menar att det sällan är fallet inom kvalitét vilket skapar skiftande utseende och användbarhet.

Kostnaden för SOX arbetet var mycket hög till en början, dock har man blivit så pass effektiv idag att det knappt stör verksamheten. Den initiala kostnaden av att skapa ett separat SOX system tror konsulten att man kan få svårt att återfå genom en sammanslagning av ISO och SOX. Detta bl.a. på grund av att man då kan behöva skapa nya enhetliga ISO processkartor. Dessutom ser han ett problem vad gäller revisionen, denna kommer ändå att utföras av olika bolag, exempelvis Lloyds och PWC, ingen av dessa kan göra den andres jobb. Den första saknar ekonomisk kompetens och PWC saknar kvalitetsrevisorer. Men han menar vidare att man i testningsfasen av sina nyckelkontroller kan använda sig av en fast personalstyrka som gör det för hela bolaget runt om i världen, på så vis får man konformitet i testningen och minskade konsultarvoden.

³⁵ Risk är definierat som risken att ej nå upp till kundernas ställda krav

4.3.4 Intervju med Konsult 2 på Företag B

Anledningen till att vi har kontaktat Konsult 2 är att han sitter med i den projekt grupp som ligger bakom arbetet med implementeringen av SOX på Företag B världen över. Han har en bakgrund inom ekonomistyrning där han arbetat på Handelshögskolan i Stockholm samt arbetat som konsult åt bl. a. Företag B i andra sammanhang än i det nuvarande SOX-projektet. SOX-projektet kommer troligen att avslutas vid årsskiftet, samtidigt kommer en intern funktion med inriktning på SOX startas där Konsult 2 kommer att arbeta vidare. Företag B är en svensk koncern som är ett av de största företagen i Sverige.

Företag B är precis som VTC tvungna att följa SOX från och med årsskiftet 06/07, arbetet startades tidigt 2004. I nuläget har man omkring 400 unika kontroller varav omkring 200 endast utförs på koncernnivå, resterande 200 finns på 40 marknadsbolag. Det totala antalet nyckelkontroller blir då omkring 8200 stycken. Företaget är även ISO certifierat och har en Process Board³⁶ som är en viktig del i styrningen av verksamheten och alla processer inom Företag B.

Vidare är Företag B en verksamhet som till stor del är styrd genom processer, detta medför att samtliga bolag inom koncernen har gemensamma processsystem med samma R/3³⁷-lösning i samtliga bolag. Detta gör att verksamheten är lättare att förstå oavsett var man befinner sig i organisationen och världen. Vid implementeringen av SOX har de gemensamma processerna varit en stor tillgång, personal från organisationsavdelningen, som även arbetar med ISO, har varit med i utformandet av processerna. Huvudansvariga för att utforma processerna har ekonomifunktionen varit. Ambitionen var från första början att ej skapa separata dokument för SOX och de övriga processerna, denna ambition har företaget lyckats att hålla. En av anledningarna till detta var att man vill att SOX ska vara en del av det dagliga arbetet, samtidigt som fler då ser var SOX kommer in i bilden.

För att få alla olika marknadsbolag att göra på samma sätt gjorde företaget först och främst ett eget ramverk som skulle följas hos marknadsbolagen. Detta fungerade som en handbok och var baserat på COSO:s ramverk. Om ett bolag ej kunnat följa de standardprocesser som föreslogs måste de få godkänt från projektledningen, som exempel kan nämnas att skatteskal kunde göra att processen ej kunde se ut på ett visst sätt eller var onödig. I samband med upprättandet av processer fanns en *Implementation Support Group* som hjälpte marknadsbolagen med implementeringen och processbeskrivningen för att denna skulle gå så bra och smidigt till som möjligt.

Förutom en effektiv implementering tack var gemensamma processer världen över så har företaget även sparat en del pengar i testningsfasen då ISO-revisorerna har gjort *walk-throughs* för att se över vissa SOX-processer samtidigt som de gör ISO-revisionen. Detta har varit en del i ledningens testning av SOX-compliance. De har dock ej gjort några finansiella tester, om detta beror på okunskap eller att det ej ligger i deras normala arbetsuppgifter vet ej Konsult 2.

³⁶ Arbetar med att utveckla de huvudsakliga processer som Företag B använder sig av.

³⁷ En mjukvarulösning från SAP – Världens största leverantör av Affärsdatasystem www.sap.com

Som för alla bolag som implementerat SOX har det skapat merkostnader. Men de fördelar man sett är främst att redovisningen hos marknadsbolagen har en betydligt högre kvalitet idag, dessutom har processerna utvecklats än mer genom att även innefatta det finansiella perspektivet. Företaget har som målsättningen att nå ett *scope* på 90 % under nästa år, på denna punkt överpresteras kraven men då företaget vill ha samma processer i alla bolag så ses det som gynnsamt i slutändan. Tack vare detta arbetssätt tror Företag B att SOX kommer vara en del av vardagen som om några år ej kommer att reflekteras över, samtidigt anser Konsult 2 att förändringarna varit bra och förmodligen kommit ändå om än inte på samma detaljnivå.

4.3.5 Intervju med Konsult 3 på VTC

Konsult 3 arbetar för ett svenskt konsultföretag, vars affärsidé bland annat är att hjälpa företag med samkörning av SOX och ISO. Den intervjuade konsulten är utbildad systemvetare och har en arbetsbakgrund från konsultbranschen och Ericsson. De senaste två åren har han hjälpt Volvo Lastvagnar med deras SOX-implementering. Arbetsuppgifterna hos Volvo Lastvagnar har dock ej varit kopplade till arbetet med ISO, utan uteslutande till det med SOX. Huvuduppgiften har istället varit att fungera som en länk mellan SOX-verksamhetens krav på IT – applikationer och de som har hand om utformningen och administrationen av dessa, Volvo IT.

Den intervjuade personen besitter kunskap inom ledningssystem och menar att både ISO och SOX är ledningssystem, men med olika fokus; ISO med fokus på kvalitetssäkring jämt emot företagets kunder och SOX med fokus på säkerhetsställning av företagets finansiella rapportering. Intressenterna är inte nödvändigtvis de samma, men konsult 3 menar dock att det finns vissa samkörningsmöjligheter i de båda systemen och att företag av den anledningen kan göra stora besparingar.

Den viktigaste samkörningsmöjligheten ser konsult 3 i arbetet med utvecklingen och förvaltningen av de båda systemen. Enligt konsult 3 förefaller det dock inte troligt att något av systemen helt skulle kunna absorbera det andra. Möjlighet till effektivisering av systemen ligger alltså i kompetensutbyte mellan de två avdelningar som sköter SOX- arbetet respektive ISO- arbetet. Då kompetensen inom processutveckling och förvaltning traditionellt sett ligger på kvalitetsavdelningen, som har hand om ISO, finns det stora möjligheter till använda befintliga kunskaper inom företaget för att utveckla och förvalta de relativt nyintroducerade SOX- processerna. Då utvecklingen och implementeringen av SOX- processerna i stort redan är genomförd på Volvo Lastvagnar ligger den resterande besparingsmöjligheterna i förvaltningen.

Konkreta områden där ISO och SOX korrelerar med varandra är dock svåra att svara på i specifika fall, då inga företag tolkar och praktiserar SOX eller ISO på likadant sätt. Som exempel ställer han sig dock frågande till om SOX verkligen behöver inkludera kontroller i godsmottagningen när motsvarande redan existerar inom ISO. Då konsult 3, på Volvo Lastvagnar, inte specifikt har arbetat med att identifiera överlappningsområden mellan ISO- och SOX- processer och –dokumentering finns inga fler konkreta exempel.

Konsult 3 har ett exempel på ett företag som har lyckats uppfylla kraven från SOX med utgångspunkt från ett befintligt kvalitetsledningssystem, av typ ISO. Företaget är ett svenskt

tillverkande dotterbolag till ett större amerikanskt företag. Då det amerikanska moderbolaget var enligt lag skyldigt att följa SOX- lagstiftningen ansågs att även det svenska dotterbolaget till viss del påverkade balansräkningen och resultaträkningen. Följaktligen skickades krav på kontroller och dokumentation som dotterbolaget var tvungen till att upprätta. Med utgångspunkt utifrån sitt kvalitetsledningssystem lyckades företaget effektivt upprätta sina SOX- krav. Konsult 3 konstaterar dock att dotterbolaget var relativt litet och specificerar inte heller hur omfattande SOX- kraven från moderbolaget var.

Konsult 3 kan också se problem när det gäller integrering mellan ISO och SOX. Ett avgörande problem är företagets storlek. Svenska företag som tvingas till omfattande SOX- implementeringar är generellt sett stora företag. Stora företag har ofta komplicerade processer, ofta utspridda över hela världen. Detta innebär att det är svårt att få en överblick över hela sammanhanget. De som arbetar med SOX har generellt inte någon kunskap om hur ISO:s krav och processer är utformade, och vice versa.

4.3.6 Företag D

Företag D är ett av Sveriges största företag som i likhet med AB Volvo är registrerat hos SEC och är följaktligen skyldiga att följa SOX- lagstiftningen. Anledningen till att bolaget är registrerat hos SEC är att Företag D-aktien tidigare varit noterad på NASDAQ i USA samt på grund av obligationslån i USA.

Företag D använder sig även av kvalitetsledningssystemet ISO 9001. För att bilda oss en bredare uppfattning om hur liknande företag har resonerat kring korrelationen mellan ISO och SOX har vi har intervjuat en person som är väl insatt i Företag D:s implementering av SOX. Personen har en bakgrund inom två av de fyra stora revisionsbolagen och har sedan 2004 jobbat på Företag D i den enhet, som ansvarar för koncernens övergripande arbete med extern- och interrevisionsfrågor. Således har SOX- implementeringen varit en stor del av gruppens ansvarsområde.

Arbetet med SOX- implementeringen på Företag D har styrts centralt. Syftet har hela tiden varit att utarbeta ett intern kontrollsystem som fungerar på ett likartat sätt över hela koncernen. För att säkerhetsställa implementeringen har Företag D använt sig utav både intern personal och externa konsulter. I framtiden kommer förmodligen många av de kontroller som lagstiftningen i praktiken innebär att hanteras internt, medan de mer komplicerade kontrollerna även i framtiden kommer att testas av externa konsulter. Utformningen av arbetet är till stor del påverkat av konsulters föreslagna modeller och den intervjuade personen tror att detta kan innebära att det finns stora likheter mellan hur olika företag valt att tolka SOX. Även om viss direkt kontakt med andra företag har skett kommer den största delen av nyheter gällande SOX från publicerad information som SEC och PCAOB gett ut samt från konsultbolag.

Företag D har placerat ansvaret för att driva SOX- implementeringen under företagets redovisnings funktion, som sorterar under företagets finansfunktion, vilken har liten kontakt med kvalitetsavdelningen som i sin tur ansvarar för ISO. Den intervjuade personen menar att placeringen av SOX- ansvaret är naturligt då lagstiftningen är av stark finansiell karaktär. Kvalitetsavdelningen har inte heller sedan arbetet med implementeringen började varit involverade i SOX arbetet. Anledningen till detta är att de finansiella processerna ej har

dokumenterats inom ramen för ISO. Även i de fall där det finns processkartor upprättade inom ramen för ISO, krävs att dessa kompletteras om de skall användas för SOX, bl.a. med information om de SOX-kontroller som ingår i de aktuella processerna.

Trots att det övergripande ansvaret och arbetet med SOX- implementering inte har skötts i samarbete med kvalitetsavdelningen eller med utgångspunkt från ISO, nämner den intervjuade personen att denne har hört om minst ett fall då ett utländskt dotterbolag valt att använda sig av ISO:s processkartor för att dokumentera processerna.

Då Företag D, likt andra svenska företag med krav om SOX- implementering, ska vara godkända i årsskiftet 06/07 är Företag D i princip färdiga³⁸ med implementeringsarbetet. Det framtida arbetet kommer i enlighet med vad amerikanska bolag i dagsläget gör, nämligen om att effektivisera SOX- arbetet. Här används en *Top-down Risk based approach* i den bemärkelse att fokus i högre utsträckning ligger på riskbedömning för koncernen, och att minska omfattningen, så att endast de mest relevanta kontrollpunkterna upprätthålls. Syftet med detta är både att få ett bättre fungerande system, men framförallt för att se till att kostnaderna fortsättningsvis hålls på en rimlig nivå.

³⁸ Gäller vid tidpunkten för genomförandet av intervjun, 2006-12- 21

5 ANALYS

I detta kapitel förs teori och empiri samman och analyseras utifrån uppsatsens frågeställning. Först görs en övergripande jämförelse utifrån ett helikopterperspektiv där endast teoretiska och rekommenderade huvudelement av ISO och SOX jämförs. Vidare fortsätter analysen med att väva in de faktiska förhållanden gällande ISO och dess korrelation med SOX baserat på uppsatsens empiriska data. Kapitlet avslutas med att återknyta till de artiklar som gav uppbov till uppsatsens frågeställning. Denna gång analyseras deras trovärdighet och till vilken grad de kan antas överensstämma med uppsatsens empiriska data.

5.1 Teoretisk jämförelse

I den första delen av detta kapitel analyseras, med hjälp av uppsatsens teori, det påstående att ISO 9001 och SOX skulle vara starkt korrelerande med varandra, som bland annat Liebesman et al (2003) och Stimson (2005) anser i sina artiklar.

Tabell 5.1 - Jämförelse av teoretiska och rekommenderade element i upprättandet, implementeringen och upprätthållandet av ISO 9001- och SOX- system.

ELEMENT	ISO 9001	SOX	Korr. ³⁹
Identifikation	Definiera arbetsprocesser och risker som är kritiska för att säkerhetsställa kundnyttan.	Definiera finansiella flöden och risker med påverkan på Balans- och Resultaträkningen.	Medel
Processbeskrivningar	Kartlägg de processer, som enligt ovan, är definierade och tilldela processägare.	Kartlägg de processer som, enligt ovan, är definierade och tilldela processägare.	Hög
Övervakning och Mätning	Upprätta övervakningssystem som kontrollerar att kraven i ISO 9001 uppfylls.	Upprätta kontroller som säkerställer den interna kontrollen över den finansiella rapporteringen.	Medel
Förbättring och Förändring	Fokus på ständig förbättring och utveckling av systemet.	Inga krav på förbättring, bara måluppfyllelse utifrån vad specificeras i lagen.	Låg
Krav på högsta ledningen	Övergripande ansvar, ska driva frågor om utveckling, regler, utvärdering mm.	Ytterst ansvarig för att den interna kontrollen är riktig.	Medel
Revision	Minst var tolfte månad av ISO-revisor.	Krav på revision i samband med årsredovisning.	Medel
Syfte/Mål	Uppfylla kundkrav om kvalitet.	Säkerhetsställa företagets finansiella rapportering.	Låg
Värde	Agera som ett ledningssystem och marknadsföring för att företaget styrs på ett tillförlitligt sätt.	Kan verka som ett ledningssystem och som garant för tillförlitligt.	Medel

³⁹ Förkortning för korrelans. Storleken på korrelansen kan kan bedömas som antingen låg, medel eller hög.

Krav/Lag	Frivillig, där efterlevnad belönas med certifikat. Kraven är generisk för att passa alla företag.	Lagstadgad, och generisk för att passa alla företag registrerade hos SEC.	Låg
----------	---	---	-----

I den generella jämförelsen, har vi inkluderat de definitioner som ISO, COSO, Turnbull, konsulter och forskare menar förklara ISO och SOX. Med utgångspunkt från ett övergripande, teoretiskt, perspektiv är det inte så konstigt att Liebesman et al (2003), Stimson (2005) och Hofmann (2005) menade att integrationsmöjligheterna är stora. Flera av de element som bygger upp både ISO och SOX är förhållandevis lika i teorin. Ovanstående författare försöker också i sina artiklar lista konkreta likheter i kraven från ISO och SOX. För att bilda en mer praktisk förståelse till dessa påstådda likheter har vi i nästa avsnitt vägt in de faktiska förhållanden som är presenterade i empirin.

5.2 *Verkligheten med ISO på VTC*

Enligt ovanstående jämförelse och analys av elementen som korrelerar mellan ISO och SOX, ser författarna det som intressant att belysa det verkliga arbetet med ISO på VTC. Avvikelserna mellan hur ISO, enligt teorin, är tänkt att praktiseras och vad som egentligen sker är avgörande för att förstå varför ISO och SOX, i dagsläget, inte är placerade inom samma system. Vidare utgör det också en viktig utgångspunkt för diskussionen kring framtida möjligheter och problem relaterade till en sammanslagning av ISO- och SOX-systemen. Analysen är kopplad till de element som ovan beskrivits, skillnaden är nu att de element har valts där VTC avviker från de arbetssätt som ISO-teorin önskar.

- *Processbeskrivningar* – Den kanske viktigaste förutsättningen för ett effektivt arbete med processer är att använda sig av ett gemensamt framtagande av dokumentationen (Hunt, 1994). Då arbetet med ISO ej börjat samtidigt, inom VTC, har det inom VTC skett med olika tillvägagångssätt och skillnader i dokumentation. Resultatet av detta är att det inte finns ett enhetligt sätt för processbeskrivningar. Kvalitetsavdelningen nämner att detta är ett problem, och att de arbetar med denna fråga. De starka marknadsbolagen och kulturella skillnader är dock svåra att överkomma.
- *Ständig förbättring* – ISO arbetar för att företagen skall öka kundnyttan genom förbättringar av de nuvarande processerna som företaget arbetar med. Som nämndes i intervjun med kvalitetsavdelningen så sker en genomgång av processerna inför varje revision. Detta betyder att det inte sker ett kontinuerligt arbete med att förbättra processerna utan endast rättar till processerna för att erhålla ett certifikat. Detta är i likhet med det som Brunsson et al (1998) beskriver, att företaget dokumenterar sina befintliga processer på ett språk som är förenligt med ISO. Detta tillvägagångssätt menar Brunsson et al. (1998) vidare motverkar själva syftet med ISO. En del av problemet med förbättringar ligger internt, men en minst lika stor del ligger hos VTC:s ISO-revisor som misslyckas med att komma med förslag på förbättringar av kvalitetsledningssystemet. En anledning till detta kan vara att ISO-revisorn har svårt att få en överblick över hela VTC, på grund av dess storlek. Empirin och teorin lyfter också fram att ISO som organisation är stor och utvecklingen av ISO 9001 är inte alltid anpassad till VTC:s specifika krav. Resultatet av dessa omständigheter är att VTC arbetar/styr mindre aktivt med processer jämfört med till exempel Företag B, vars hela verksamhet genomsyras av processtyrning.

- *Syfte/Mål* – Ett övergripande syfte med ISO är att öka kundnyttan genom förbättringar av processerna inom företaget. Enligt Pokinska et al (2002) är dock det verkliga syftet snarare att företaget anser att en ISO-certifiering är ett kundkrav och att det på så sätt kan användas som ett verktyg för marknadsföring. Denna bild överensstämmer även med den interna empirin från VTC, där ISO främst ses som ett kundkrav och inte som ett ledningssystem som ISO anser sig vara. En intressant synpunkt är att Konsult 1, som trots en bakgrund inom ISO⁴⁰, valde att rekommendera sin klient, som inte såg någon nytta av sitt ISO-system, att avcertifiera sig från ISO. Enligt Konsult 1 har detta ej skapat problem för företagets kundhantering.

I teorikapitlet listade Pokinska (2006) ett antal faktorer som är avgörande för hur bra ett kvalitetsledningssystem, av typen ISO, fungerar i ett företag. Nedan bedömer författarna vilken/vilka faktor/-er, som i enlighet med empirin, kan anses vara uppfyllda på VTC. De uppfyllda faktorerna märks med en bock och de som enligt författarna inte uppfylls är märkta med ett streck.

- Intern motivation och förståelse av betydelsen för ett kvalitetsledningssystem
- Utbildning för samtliga anställda
- Stort stöd från högsta ledningen
- ✓ Dedikerad kvalitetsavdelning
- Förbättringsorienterad extern revisor

Sammanfattningsvis konstateras att ISO ej fungerar som det är tänkt enligt teori och rekommendationer inom de avdelningar av VTC som författarna har undersökt. Kvalitetsavdelningen och Företag D ser dock stor nytta med ett kvalitetsledningssystem som ISO inom tillverkning. Att kvalitetsledningssystem ej är nödvändigt inom andra avdelningar än tillverkning kan dock inte fastställas, då nyttan av ett sådant, starkt korrelerar med hur väl företaget uppnår förutsättningarna ovan. Vidare finns det också exempel på framgångsrika processbeskrivna ledningssystem inom VTC, som faktiskt används.⁴¹ Detta kan bero på att denna är en produkt som ej kommit till som följd av externa krav i form av ISO eller SOX utan skapats i syfte att göra VTC mer framgångsrikt.

5.3 Ett gemensamt arbete med ISO och SOX på VTC

I analysens första avsnitt jämfördes arbetet med ISO och SOX med varandra, flera likheter mellan de två beskrevs. I föregående avsnitt visade författarna på de områden där ISO-arbetet avviker från det arbete som ISO var tänkt att genomföra. I detta avsnittet sker en analys av de verkliga möjligheterna och problemen med en gemensam plattform för ISO och SOX.

- *Övergripande mål* - Den första och kanske viktigaste skillnaden mellan ISO och SOX är dess syfte. Samtliga intervjupersoner, interna som externa, är eniga om att den förstnämnda behandlar kvalitet och den sistnämnda finansiell information. Ytterligare

⁴⁰ Som empirin generellt sett har bevisat innebära en positiv hållning till ISO.

⁴¹ Exempel på en sådan process är försäljningsprocessen.

en viktig detalj är att ISO är en frivillig standard och SOX en lag. Om ett företag ej lever upp till kraven som är ställda av ISO kan de i värsta fall bli av med sitt certifikat, dock är incitamenten för en ISO- revisor att göra detta, få. Revisorn och personer inom företaget⁴² som arbetar med SOX kan däremot bli åtalade om företagets interna kontroll ej uppnås. Då ISO, enligt avsnittet ovan, har flera inbyggda problem anser författarna att det är förståligt att VTC inte använt sig av ISO:s processkartor för att identifiera finansiella risker och kontroller i uppstarten av SOX-projektet. Om användandet av ISO och andra processsystem hade varit mer utbrett på VTC, likt Företag B, hade möjligheten för en sådan utgångspunkt varit betydligt större.

- *Marknadsstruktur* - Empirin har också uppdagat att de som arbetar med ISO och SOX har liten kommunikation och bristande kunskaper om varandras ämnesområden. Vidare visar empirin på att varken ISO- eller SOX- revisorerna har för avsikt att i framtiden upprätta gemensamma ISO- och SOX- revisioner. Dock kommer möjligtvis den nya standarden AS 5 öka flexibiliteten i SOX- revisionen, genom att revisorer får tillåtelsen att använda sig av andras arbete för att säkerhetsställa den interna kontrollen. Huruvida just arbetet med ISO kan användas i revisionen får vara osagt, men den föreslagna lagstiftningen öppnar för denna möjlighet. Detta var något som kvalitetsavdelningen påpekade som en framtida utveckling. Empirin i denna uppsats visar också att det är främst är personer med kvalitetsbakgrund som är positiva, och anser sig se mest möjligheter med en integration av ISO och SOX. Förklaringen till detta är inte helt entydig då det kan tyda på att kvalitet antingen, på grund av deras tidigare erfarenhet av processarbete, direkt kan se likheterna, eller att de inte har tillräckligt stor förståelse för de finansiella flöden som SOX fokuserar kring. Vidare argumentation föras för att personerna som arbetar med SOX och intern kontroll inte har särskilt stor förståelse för hur syftet med ISO och detta system fungerar.
- *Gemensamma processkartor* – En stor del av arbetet med både ISO och SOX ligger i att upprätta processkartor och identifiera risker. Både teorin och empirin menar att det finns samordningsvinster att göra genom att använda sig utav gemensamma processkartor. Samordningsvinsterna kan exempelvis vara ökad förståelse för verksamheten hos individen och lättare att identifiera viktiga IT-applikationer gemensamma för både SOX och ISO. En sådan sammanslagning av processkartorna skulle dessutom uppdaga det eventuella dubbelarbetet vad gäller ISO och SOX. För att det ska finnas en möjlighet att sammanfoga ISO och SOX måste de hanteras i samma processer och dokument. Att integrera dessa är dock problematiskt då VTC:s ISO- processbeskrivningar skiljer sig mellan marknadsbolagen till skillnad från SOX-processerna som är enhetliga genom hela företaget. Det finns en möjlighet att låta marknadsbolagen implementera SOX på det sätt som passar dem bäst vilket revisor B nämnde var vanligt hos amerikanska bolag. Processbeskrivningarna skulle då skilja sig mellan bolagen vilket minskar ledningens kontroll, som var en av anledningarna till en centralstyrd SOX-implementation. VTC har redan utfört det stora arbetet med SOX vilket gör att den möjliga vinsten av ett gemensamt system kanske ej kan skapas.

⁴² CFO och CEO

Ett antagande som både konsult 1, revisor B och intern kontroll på VTC var överens om.

Företag B som beskrev en framgångsrik implementering av SOX använder sig av processer som en viktig del i verksamheten. De processer som beskrivs inom Företag B är inte enbart ISO- relaterad utan beskriver allt som sker i företaget och är ett viktigt styrverktyg i verksamheten. Om hela verksamheten finns dokumenterad i processform i ett gemensamt system är det enklare att se var SOX- kontrollerna behöver placeras in. VTC har inte kartlagt och styr inte verksamheten efter processer i samma omfattning som Företag B, vilket gör att en likvärdig implementation på VTC hade varit svår att genomföra. Den upplevda nyttan av ISO som ett styrande ledningssystem är generellt sett låg inom VTC, vilket förklarar att SOX- kontrollerna inte har identifierats utifrån dessa processkartor. Ett tecken på att det är möjligt att slå samman interna system är dock VTC:s sammanslagningen av ISO 9001 och 14001. Denna sammanslagning genomfördes dock inom kvalitetsavdelningen, och det är troligt att en gemensam processbeskrivning för SOX och ISO också kräver endast ett avdelningsansvar. Hur detta ansvar skulle fördelas låter vi vara osagt, men klart är att en sådan avdelning kräver kompetens från både kvalitet och finans.

- *Analys av skillnaden av fokus i processbeskrivningar* - Den korta jämförelsen i empirin⁴³ mellan en ISO- och en SOX- processkarta visar tydligt på skillnaden i fokus trots att det erhålls likvärdigt output. För verksamheten och ISO är prisprocessen mycket viktig, kanske en av de viktigaste processerna som finns på VTC. Fokus ligger helt på hur företaget tar fram ett pris för marknaden på bäst möjliga sätt. I den processbeskrivning som SOX ger är prisprocessen av mindre intresse, vilket visar sig genom avsaknaden av exempelvis en nyckelkontroll. Istället för att beskriva processen för hur man tar fram det nya priset, ligger fokus på hur det ändrade priset förs in i olika IT- applikationer. Den risk som ses inom prishantering för SOX är rabattering, här anser VTC att en nyckelkontroll är nödvändig för att minska risken för felaktigheter i den finansiella rapporteringen. Skulle VTC använt sig av den existerande ISO processen för att implementera SOX hade de ej skapat en process för rabattering, då ISO ej ser det som en stor risk för företaget. Den risk som ISO identifierar ligger i att kunden blir missnöjd då priset eller varan ej motsvarar det kunden köpt eller är för dyr. Kartläggningen av ISO processen har fokus på vilka avdelningar inom VTC som samverkar. SOX processen visar på de aktiviteter som sker innan priset finns på marknaden, exempelvis bestämma pris, priset uppdateras i IT-applikationen. Processen är mer detaljerad och innefattar ej mjukare data som exempelvis ISO-processen gör i form av informationsflöden från marknadsbolagen. Denna jämförelse mellan två processer som beskriver samma handlande är väldigt olika i grunden, ISO mer övergripande och bredare men SOX ser endast till den finansiella påverkan, vilket i detta fall är priset. Avslutningsvis har varken författarna, VTC eller externa informationskällor kunnat ge konkreta exempel på dubbelarbete som sker inom ett företag. För just denna process ser författarna inga tekniska problem i att föra samman processerna, och på så sätt ta del av de samordningsvinster som ett gemensamt processsystem innebär. Det finns dock inget som tyder på att en sammanslagning av dessa processbeskrivningar skulle uppdaga

⁴³ Se kap 4.3.1

något dubbelarbete i företaget. I arbetet med förvaltningen och effektiviseringen av processerna är det dock möjligt att dubbelarbete existerar i den mån att man gör detta arbetet för både SOX- och ISO- systemet utifrån olika avdelningar som har liten kommunikation med varandra.

- *Förbättrade ledningssystem* - En intressant aspekt på implementeringen av SOX är hur man väljer att arbeta med det i framtiden. Företag B har lyckats implementera SOX i sitt nuvarande ledningssystem, i förlängningen skapar detta en syn på SOX som en del av vardagen. Företag B vill ej att SOX ska uppfattas som ett krav utifrån, då detta ofta har negativa konsekvenser på människors inställning, utan snarare som ett krav från företaget. SOX blir då ett mer styrande verktyg istället för att endast vara ett system för tillsyn. Detta påpekar både Konsult 3 och ramverken, COSO och Turnbull, att det primära syftet för intern kontroll bör vara. Om VTC hade varit starkt processtyrkt och dessutom haft en övertygelse om att detta var den interna kontrollens primära uppgift, hade en utökning av processerna till att även innefatta det finansiella perspektivet varit lika naturlig som i Företag B:s fall. Då det är tveksamt om VTC:s befintliga processbeskrivningar, vid uppstarten av SOX-projektet, var tillräckligt omfattande för att innefatta alla SOX-kontroller, är det försvarligt att VTC:s inte valde den utgångspunkten för SOX-projektet. En utgångspunkt utifrån Balans- och Resultaträkningen förefaller därför mer logisk precis som för Företag D. För framtiden innebär det dock en möjlighet att förbättra användningen och nyttan av både SOX och ISO.

5.4 Analys och respons kring artiklar

Flertalet av de artiklar som har visat på likheterna (Stimson (2005), Hofmann (2005) och Liebesman et al (2003 & 2004) har bl.a. presenterat verkliga exempel på företag som på olika sätt lyckats integrera ISO med SOX har författats av personer med anknytning till kvalitetsarbete. Genom att deras bakgrund ligger inom arbetet med ISO har dessa författare ingen större erfarenhet från SOX, vilket skall hållas i åtanke vid betänkandet av argumenten som framförs. Vidare skall det beaktas av läsaren att ett flertal av författarna är certifierade ISO-revisorer och att det kan förkomma en viss mån av subjektivitet i de argument som läggs fram.

Kärnan i artikelförfattarnas budskap har varit att genom att använda sig utav de kunskaper som företagen besitter från ISO gällande processbeskrivningar, arbetsrutiner, kontroller och dokumentation kan bl.a. kostnadseffektiviseringar göras av det arbete som utförs med ISO och SOX. Vidare ses det som en stor fördel att ledningen skulle få ett större fokus på kvalitetsarbetet samt att de skulle få information från organisationen hur företaget fungerade både finansiellt och operationellt om de använde sig av ISO och SOX tillsammans. Uppsatsförfattarna finner att de argument som lagts fram besitter en hög relevans utifrån att de företag som arbetar med ISO i de flesta fall har arbetat med dokumentation av processer och kontroller en betydligt längre tid än vad de har arbetat med SOX. Detta borde innebära att de kunskaper som företagen har inom området kan användas på både ISO och SOX.

Även ovanstående förespråkare har insett att det finns en del brister i det gemensamma arbetet. Liebesman et al (2003) ser att det finns ett glapp mellan ISO som är mer inriktat på operationella flöden och SOX som är inriktat på rena finansiella flöden. Vidare har Stimson (2005) i sin uppställning av de elva SOX *Titles* ej funnit någon större korrelation mellan ISO

och de mycket viktiga *Titles III* och *IV* vilket uppsatsförfattarna ser som en stor brist i jämförelsen. Då de argument som läggs fram i empirin av bl.a. intern kontrollavdelningen, gällande ISO och SOX olika inriktningar gällande operationella respektive finansiella flöden, ser författarna att det kan uppstå problem i upprättandet av gemensamma kontroller och processbeskrivningar.

6 SLUTSATS

I detta kapitel sammanfattas det viktigaste och mest framstående från uppsatsens empiri och analys. Syftet är att kapitlet, i korta drag, ska svara på uppsatsens problemställning.

Är det möjligt att implementera sina kontroller för SOX i företagets ordinarie kvalitetsledningssystem, ISO?

Möjligheten för ett företag att implementera SOX i ett befintligt kvalitetsledningssystem som ISO ser författarna som teoretiskt möjligt. Detta grundas på de intervjuer, artiklar och författarnas egna erfarenheter genom uppsatsen. Strukturen över arbetet med SOX har många likheter med ISO, såsom identifikationen och dokumentationen av kritiska processer är i grunden är densamma. Här finns en möjlighet för företag att med hjälp av sin kvalitetsavdelning, som är vana vid att arbeta med processer, få hjälp med utvecklandet av SOX-processerna och identifikationen av risker. Detta kan resultera i besparingar då man istället för att använda konsulter kan använda sig utav intern kompetens vid implementeringen. Vilket även något som Lieberman et al (2003), personal på VTC samt externa konsulter belyser. I viss mån har VTC utnyttjat denna möjlighet, men praktiska problem har begränsat vidare omfattningen av integrationen av ISO och SOX då VTC bland annat har olika processbeskrivningar inom marknadsbolagen för ISO vilket försvårar en sammanslagning.

Vad behövs för att detta ska kunna genomföras?

Om ett företag ej har gemensam dokumentation blir det mycket svårt att använda sig av och övervaka båda systemen. Att det är möjligt att ha ett gemensamt system bekräftas dock av Företag B, som beskriver alla sina processer på samma sätt, oavsett om det är för ISO, SOX eller andra ändamål. Att VTC, givet de förutsättningar som fanns, valde att placera SOX-projektet separat från det befintliga ISO-systemet, finner författarna försvarbart. Anledningen till detta är att ISO-systemet, för det första, inte är direkt och uppenbart applicerbart på SOX. Dessutom var den upplevda nyttan och kunskapen om ISO begränsad på avdelningen som ansvarade för SOX-projektet. Att VTC valde att inte utgå från något som man inte trodde beskrev samma sak, och dessutom inte upplevde särskilt stor nytta med anses således försvarbart.

När det gäller en framtida integration av ISO och SOX bör VTC först ta ställning till om de vill utveckla sitt befintliga ledningssystem att innefatta både kvalitet och intern kontroll. Frågan är inte så mycket om det finns en korrelation mellan just ISO och SOX, utan snarare om företaget har som ambition att styra verksamheten utifrån processer och ledningssystem, oavsett deras fokusering kring funktion inom företaget. I nuvarande tillstånd är ISO ett system som i stora delar av organisationen upprätthålls endast för att erhålla en certifiering som i sin tur uppfattas som ett kundkrav. SOX löper samtidigt risken att exkluderas från resten av organisationens verksamhet genom att endast fungera som ett tillsynsverktyg med de primära vinsterna att AB Volvo kan fortsätta vara noterade i USA och att tillse att den interna kontrollen håller hög kvalitet. Problemet, som författarna ser utifrån teori och empiri, är att ett ledningssystem inte kan fungera bättre än det engagemang som företaget lägger ned i det. Detta betyder att ett ledningssystem som ingen använder sig av för att styra verksamheten, endast kommer uppfattas som onödig byråkrati och upphov till ineffektivitet.

Då VTC inte arbetar med ISO på det vis som teorin föreskriver, gör med stor sannolikhet att VTC har svårare att integrera de två systemen än ett företag som arbetar helt i enlighet med ISO:s syften och mål.

Samt vad finns det för vinster respektive förluster med en sammanslagning av ISO och SOX?

All tidigare forskning, och även empiri i denna uppsatts, visar på att det finns vinster av att verksamheten faktiskt styrs av integrerade processbeskrivningar. Några av de vinster som uppstår med ett processtyrt verksamhetssystem är: personalens förståelse ökar för affärsverksamheten, eliminera dubbelarbete och ansvarskonflikter, förenkla för IT när de ska planera och implementera applikationer i verksamheten samt förbättra kommunikationen inom företaget. Ett sådant system får också effekten att SOX blir en del av den dagliga verksamheten och inte ses som ett utomstående krav i lika stor grad som det gör idag. Exakta vinster, för VTC, av ett sådant system har denna uppsatsen inte undersökt. Dock har uppsatsen uppdragat att ett sådant system idag inte existerar och att mycket arbete måste till för att upprätta ett sådant.

Det finns några saker som talar emot det ovan nämnda rekommendationerna. En av dessa är att även SOX är på väg att förändras genom att PCAOB ger ut AS 5. Detta kan få konsekvenser som gör att företagens kostnader för att upprätthålla kraven i SOX ej kommer vara lika höga i framtiden. Dessutom talar erfarenheter från Företag A samt Revisor A om att andelen SOX kontroller minskar under de första åren vilket gör att incitamenten för ett gemensamt system på grund av kostnadsskäl ej blir lika relevant. Dessutom är den ovan föreslagna förändringen grundläggande och skulle kräva stora resurser, tid för planering och implementering. Vilket ger frågan om det i slutändan är lönsamt. Avslutningsvis kommer revision av ISO och SOX även i fortsättningen att utföras av olika bolag vilket gör att det inte finns några direkta möjligheter till en samlad revision i framtiden.

Även om författarna ser det som möjligt att integrera ISO och SOX, måste det undersökas, innan ett sådant beslut genomförs, de kostnadsbesparingar som detta kan ge. Denna frågeställning ligger utanför denna uppsatts ram, på grund av dess komplexitet och tidsbrist. En viktig detalj är att implementeringen nu är avslutad på VTC vilket är den fas som denna uppsatts funnit att ISO ger mest nytta, genom ett liknande arbetssätt och processarbete. Några av de slutsatser som beskrivs ovan är ej direkt applicerbara på andra organisationer då de faktorer som legat till grund för dessa med stor sannolikhet skiljer sig från det som författarna uppfattar på VTC.

7 FRAMTIDA FORSKNING

I detta kapitel föreslås vilken framtida forskning som författarna till uppsatsen anser intressant för att ytterligare förstå samspelet mellan SOX och ISO 9001.

- Om den föreslagna förändringen sker av AS 2 i form av AS 5 ser författarna det som intressant att redogöra för dessa, samt de konsekvenser som det får för företagen. I dagsläget är det för tidigt att göra den jämförelsen. Men om och när företagen får lov att följa AS 5 ser författarna detta som en mycket intressant uppgift.
- Det finns idag många studier kring kvalitetssystem och varav några av dessa har nämnts i uppsatsen. Författarna anser att det skulle vara intressant att jämföra större svenska bolag och se hur dessa arbetar med ISO, för att på så vis utröna varför några anser det vara användbart och andra inte.
- Denna uppsats har behandlat hur SOX och ISO förhåller sig till varandra idag. Författarna ser det som mycket intressant att belysa hur ISO bör arbeta för att närma sig SOX, eller åtminstone få ett mer helhetsgrepp där finansiell kvalitet också ingår.
- Slutligen är en studie av den karaktär som utförts i denna uppsats av intresse att genomföra om några år. Detta då fler bolag kanske arbetar med gemensamma system, men också se på om de strukturella hindren som olika revisorer har förändrats.

KÄLLFÖRTECKNING

Artiklar

ARANOFF, G., BARLAS, S., OSHEROFF, M., (2006), *Section 404 Saga Continues*, Strategic Finance, Vol. 88 Issue 3, p 22-24

BOERNER, H., (2005), *Europe faces eagle eye of US financial regulation*, European Business Forum, Issue 21, p 46-49

BURROWES, A., (2006), *SOX Compliance costs come down*, Chartered Accountants Journal, Vol.85, Issue 8, p 69-70

BUTTLE, F., (1997), *Marketing motivations and benefits*, International Journal of Quality & Reliability Management, 14 (9), p 936-947

CIESIELSKI, J., WEIRICH, T., (2006), *Find More Like This Ups and Downs of Audit Fees Since the Sarbanes-Oxley Act*, CPA Journal, Vol. 76, Issue 10, p 28-35

CURTIS, M. B., & WU, F. H., (2000), *The components of a comprehensive framework of internal control*, The CPA Journal, Vol. 70, Issue 3, p 64-66

ERICSON, B., (2006), *Revision: Etiken kostar två miljarder*, Veckans Affärer, 2006-05-02

HENKOFF, R., (1993), *The hot new seal of quality*, Fortune, Vol. 127, Issue 13, p 116-120

HOFMANN, A., (2005), *Two Controls, One Result*, Quality Progress, Vol. 38, Issue 7, p 68-71

KULZICK, R. S., (2004), *Sarbanes-Oxley: Effects on Financial Transparency*, SAM Advanced Management Journal, Vol. 69, Issue 1, p 43-49,

LEVINSOHN, A., (2005), *First-Year Verdict of SOX 404: Burdensome, Costly, and Confusing*, Strategic Finance, Vol. 86, Issue 12, p 67-68

LIEBESMAN, S. & PALMES, P., (2003), *Quality's Path To the Boardroom*, Quality Progress, Vol. 36, Issue 10, p 41-43

MARSHALL, J., (2006), *Are Foreign Issuers Shunning the U.S.?*, Financial Executive, Vol. 22, Issue 8, p 25-28

POKSINSKA, B., DAHLGAARD, J.J., ANTONI, M., (2002), *The state of ISO 9000 certification: A Study of Swedish Organizations*, The TQM Magazine, vol. 14, number 5, p. 297-306

SCHERPENSEEL, C., (2004), *The Ever-Changing Landscape of Corporate Governance*, Strategic Finance, Vol. 86, Issue 4, p 49-51

SINNETT, W., HEFFES, E., (2005), *Year-Two Section 404 Compliance*, Financial Executive, Vol. 21, Issue 9, p 31-34

SINNETT, W., (2005) *Ask FERF About... Process Improvements in Sarbanes-Oxley Section 404 for Year-Two Compliance*, Financial Executive, Vol. 21, Issue 10, p 59-59

STIMSON, W., (2005), *Sarbanes-Oxley And ISO 9000*, Quality Progress, Vol. 38, Issue 3, p 24-29

STUSY, G., (2006), *Paving the Way for Nonaccelerated SOX Filers*, Pennsylvania CPA Journal, Vol. 77, Issue 4, p 22-24

TAYLOR, W., A., (1995), *Organizational Differences in ISO 9000 as an entry key to TQM: the case of the Greek industry*, International Journal of Quality & Reliability Management, 12 (7), p. 10-28

VERSCHOOR, C.C., (2005), *Sarbanes-Oxley Section 404 Implementation Needs Modification*, Strategic Finance, Vol. 86, Issue 9, p 17-18

WOELLERT, L., (2006), *The SEC Opens up Sarbox*, Business Week Online 2006-12-05 p.1-1

Böcker

ANDERSEN, I., (1998), *Den uppenbara verkligheten - Val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund

BRUNSSON, N., JACOBSSON, B., (1998), *Standardisering*, Nerenius & Santérus, Stockholm

ESAIASSON, P., (2005), *Metodpraktikan- Konsten att studera samhälle, individ och marknad*, Norstedts Juridik, Stockholm

GRAEBIG, K., PERSSON, G., (2004), *ISO 9001 Praktiska Exempel – Erfarenheter från revisioner*, SIS Förlag, Stockholm

HAGLUND, A., STURESSON, J., & SVENSSON, R., (2005), *Intern kontroll – En del av verksamhets- och ekonomistyrningen*, Komrev, Stockholm

HUNT, D., (1996), *Process mapping : how to reengineer your business processes*, Wiley, Chichester, New York

KRUUSE, E., (1998), *Kvalitativa forskningsmetoder i psykologi*, Studentlitteratur, Lund

KVALE, S., (1997), *Den kvalitativa forskningsintervju*, Studentlitteratur, Lund

LUNDAHL, U. & SKÄRVAD, P-H., (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, Lund

OULD, M., (1995), *Business processes: modelling and analysis for re-engineering and improvement*, Wiley, Chichester, New York

PATON, J., MACCALMAN, J., (2000), *Change Management: A Guide to Effective Implementation*, Sage Publications Inc

POKSINSKA, B., (2006), *ISO 9000: Business as usual or radical change? Experiences from Swedish Organisations*, Doctoral Dissertation, Linköping

RAMOS, M., (2004), *How to Comply with Sarbanes-Oxley Section 404*, John Wiley & Sons Inc, Hoboken, New Jersey

WILLOCH, B-E., (1994), *Business Process Reengineering – En praktisk introduktion och vägledning*, Docendo Läromedel, Göteborg

YIN, R. K., (1989), *Case study research*, Sage publications Inc, vol. 5, London

Lagar/Standarder

ISO 9001

ISO 9004

PCAOB Auditing Standard No.2 (AS 2)

SOX, 2002 Sarbanes – Oxley Act of 2002

Internet

COSO, (2006 [a]), www.coso.org, 2006-12-06

COSO, (2006) -
www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm 2006-12-12

DELOITTE, (2006)
www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D38929%2526cid%253D51537,00.html 2006-12-07

- Ernst & Young [a]
[http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/Intern_kontroll_f%C3%B6r_styrelseledamoter/\\$file/Internkontroll.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Sweden/Intern_kontroll_f%C3%B6r_styrelseledamoter/$file/Internkontroll.pdf), 2006-11-20
- ISO, (2006) [a], www.iso.org/iso/en/aboutiso/isoinbrief/isoinbrief.html, 2006-11-17
- ISO, (2006) [b], <http://www.iso.org/iso/en/iso9000-14000/index.html>, 2006-11-17
- ISO ACNielsen, (2006) [c], <http://www.iso.org/iso/en/iso9000-14000/pdf/survey2005.pdf>, 2006-12-10
- ISO Council, (2006), www.iso9000council.org/index.htm, 2006-11-19
- IQA, The Institute of Quality Assurance, <http://www.iqa.org/information/d2-6.shtml>, 2006-12-15
- KYMAL, C., (2004), *Juggling Multiple Standards*, Quality Digest, June Issue
http://www.qualitydigest.com/june05/articles/04_article.shtml, 2006-11-10
- LIEBESMAN, S. & PALMES, P., *Otter Tail and ISO 9001 "Join Forces" for SOX compliance*, The Informed Outlook, Mars 2004
http://www.asq.org/pub/informed/past/vol9_issue3/article4.html, 2006-11-18
- MCDONOUGH, W. (2004) Chairman of PCAOB, uttalande i Internal Control over Financial Accounting – An investor resource
http://www.kpmg.no/arch/_img/9165360.pdf, 2006-12-06
- OMX, <http://www.omxgroup.com/omxcorp/> 2006-11-18
- PCAOB[a] Release 2004-001 March 9, 2004 www.pcaob.org, 2006-12-06
- PCAOB[b] http://www.pcaob.org/News_and_Events/News/2006/12-19.aspx
- PHILLIPS, L., (2006), Från WHITEHOUSE (2007) se nedan
- PricewaterhouseCoopers, (2006) [a], *Are Your Internal Controls Supporting Your Business Strategy?*
[http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/88C7F07705C0CE8E852571CA0042EF7D/\\$file/internal-controls.pdf](http://www.pwc.com/Extweb/pwcpublications.nsf/docid/88C7F07705C0CE8E852571CA0042EF7D/$file/internal-controls.pdf) 2006-12-15
- SEC, Release 2006-210 & 2006-213 www.sec.gov 2006-12-20
- SEC [a], (2006), www.sec.gov 2006-11-15
- VOLVO, www.volvo.com 2006-10-30
- WHITEHOUSE, T. (2007), *New AS 2 would Curb Auditor Reach*, Compliance Week, 2007-01-03
<http://www.complianceweek.com/index.cfm?fuseaction=Article.AdvancedSearchResults>

APPENDIX 1

Section 302 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002

(a) REGULATIONS REQUIRED.—The Commission shall, by rule, require, for each company filing periodic reports under Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m, 78o(d)), that the principal executive officer or officers and the principal financial officer or officers, or persons performing similar functions, certify in each annual or quarterly report filed or submitted under either such Section of such Act that— (1) the signing officer has reviewed the report; (2) based on the officer’s knowledge, the report does not contain any untrue statement of a material fact or omit to state a material fact necessary in order to make the statements made, in light of the circumstances under which such statements were made, not misleading; (3) based on such officer’s knowledge, the financial statements, and other financial information included in the report, fairly present in all material respects the financial condition and results of operations of the issuer as of, and for, the periods presented in the report; (4) the signing officers— (A) are responsible for establishing and maintaining internal controls; (B) have designed such internal controls to ensure that material information relating to the issuer and its consolidated subsidiaries is made known to such officers by others within those entities, particularly during the period in which the periodic reports are being prepared; (C) have evaluated the effectiveness of the issuer’s internal controls as of a date within 90 days prior to the report; and (D) have presented in the report their conclusions about the effectiveness of their internal controls based on their evaluation as of that date; (5) the signing officers have disclosed to the issuer’s auditors and the audit committee of the board of directors (or persons fulfilling the equivalent function)— (A) all significant deficiencies in the design or operation of internal controls which could adversely affect the issuer’s ability to record, process, summarize, and report financial data and have identified for the issuer’s auditors any material weaknesses in internal controls; and (B) any fraud, whether or not material, that involves management or other employees who have a significant role in the issuer’s internal controls; and (6) the signing officers have indicated in the report whether or not there were significant changes in internal controls or in other factors that could significantly affect internal controls subsequent to the date of their evaluation, including any corrective actions with regard to significant deficiencies and material weaknesses.

VerDate 11-MAY-2000 09:34 Sep 09, 2004 Jkt 019194 PO 00000 Frm 00033 Fmt 6580\ PUBL204.116 APPS10 PsN: PUBL204

(b) FOREIGN REINCORPORATIONS HAVE NO EFFECT.—Nothing in this Section 302 shall be interpreted or applied in any way to allow any issuer to lessen the legal force of the statement required under this Section 302, by an issuer having reincorporated or having engaged in any other transaction that resulted in the transfer of the corporate domicile or offices of the issuer from inside the United States to outside of the United States. (c) DEADLINE.—The rules required by subsection (a) shall be effective not later than 30 days after the date of enactment of this Act.

Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002

(a) **RULES REQUIRED.**—The Commission shall prescribe rules requiring each annual report required by Section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934 (15 U.S.C. 78m or 78o(d)) to contain an internal control report, which shall— (1) state the responsibility of management for establishing and maintaining an adequate internal control structure and procedures for financial reporting; and (2) contain an assessment, as of the end of the most recent fiscal year of the issuer, of the effectiveness of the internal control structure and procedures of the issuer for financial reporting.

(b) **INTERNAL CONTROL EVALUATION AND REPORTING.**—With respect to the internal control assessment required by subsection (a), each registered public accounting firm that prepares or issues the audit report for the issuer shall attest to, and report on, the assessment made by the management of the issuer. An attestation made under this subsection shall be made in accordance with standards for attestation engagements issued or adopted by the Board. Any such attestation shall not be the subject of a separate engagement.